مجلة جامعة الملك عبدالعزيز : الاقتصاد والإدارة، **م١٢**، **ع١**، ص ص ٢١٩-٢٨٥ (١٤١٩هـ/١٩٩٨م)

أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي : دراسة مقارنة

سهام محمد على حسن

أستاذ مساعد المحاسبة – كلية التجارة – جامعة الأزهر (فرع البنات)

والمعار لكلية الاقتصاد والإدارة – جامعة الملك عبد العزيز (فرع الطالبات)

جدة – المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤١٨/٥/١٦هـ وقبل للنشر في ١٤١٨/٩/٧هـ)

المستخلص : تعتبر النظم الضريبية في الدول المختلفة أحد العوامل المؤثرة على قرارات الشركات متعددة الجنسية وذلك عند التخطيط لتأسيس فروعها أو توابعها في الدول الأخرى، ومن القرارات التي تتأثر بالنظم الضريبية قرار تحديد أسعار التحويل ، حيث إنه عن طريق هذه الأسعار يمكن تخفيض العبء الضريبي على هذه الشركات وذلك بالمغالاة فيها مما يؤثر على الدخل الضريبي فيؤدي إلى تخفيضه . وهذا ولا شك سوف يؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل بين هذه الشركات ومصلحة الضرائب سواءً محليا أو في الدول المضيفة للاستثمار .

ولتجب هذه المشاكل فقد لجأت العديد من الدول إلى تحديد طرق معينة عند التحاسب الضريبي ومنها الولايات المتحدة الأمريكية وذلك في القسم٤٨٢ (مصلحة الإيراد الداخلي) حيث حدد في هذا القسم اللوائح النهائية لأسعار التحويل للشركات متعددة الجنسية والتي تكون مقبولة وموافق عليها من مصلحة الإيراد الداخلي وهي تتمثل في : ستة طرق لأسعار الأصول الملموسة ، وأربعة طرق لأسعار الأصول غير الملموسة . بالإضافة إلى ذلك فقد وضع المشرع الضريبي الأمريكي لوائح لغرامات أسعار التحويل عند قيام هذه الشركات بمحاولة التجنب أو التهرب من أداء الضريبة عن طريق استخدام هذه الأسعار . أما بالنسبة للنظام الضريبي المصري فقد لوحظ أن المشرع الضريبي قد أهمل طرق تحديد أسعار التحويل والغرامات المتعلقة بها وبذلك يمكن استخدامها كوسيلة للتهرب أو التجنب الضريبي

من جانب هذه الشركات وهذا ما يحدث بالفعل – ترى الباحثة أن المشرع الضريبي قد أشار بصورة عرضية في بعض بنوده لهذه التحويلات دون تحديده لأسعار تحويلاتها وكذلك أداء الغرامات المتعلقة بها في حالة المخالفة – مما يؤثر في النهاية على الحصيلة الضريبية ويؤدي إلى تخفيضها . إزاء هذه المشاكل توصي الباحثة بما يلي :

– إنشاء إدارة ضريبية مستقلة بهذا النشاط .
– تحديد طرق معينة لأسعار تحويلات هذه الشركات .
– تحديد غرامات ضريبية كبيرة على هذه الشركات في حالة سعيها للتهرب من أداء الضريبة أو تجنبها باستخدام هذه الأسعار .

منح هذه الشركات فترة انتقالية قبل تطبيق هذا القانون لكي توفق أوضاعها مع عدم النص على تطبيق هذا القانون بأثر رجعى على هذه الشركات .

وهذا ولا شك سوف يؤدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية بصور أفضل (خصوصا وان هذه الشركات تتمتع خلال فترة معينة بالإعفاء الضريبي) عند انتهاء فترة الإعفاء الضريبي وخضوعها للنظام الضريبي المصري.

مقدمة

إن الفلسفة التي تشكل النظام الاقتصادي في دولة معينة، وكذلك مجموعة القوانين المنظمة كنشاط الوحدات الاقتصادية لها مثل قوانين الضرائب وقانون الشركات ، وأخيرا درجة التقدم التي ارتقت إليها مهنة المحاسبة ، تكون في مجموعها عوامل اقتصادية وقانونية ومهنية تؤثر ولا شك على مهنة المحاسبة في هذه الدولة وتجعل منها شيئا متميزا عما هو سائد في دول أخرى .(Hauworth, 1973, pp. 24-30) .

ونظرا لأن المحاسبة عادة ما توصف بالإقليمية شأنها في ذلك شأن القوانين حيث توجد بكل دولة مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإننا نجد أن الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسية غالبا ما تواجه بمشكلة تعدد المبادئ المحاسبية الإقليمية وما يترتب عليها من اختلاف في الممارسات والإجراءات المحاسبية، وذلك في ظل عشرات من العملات الأجنبية التي تتم بها عملياتها (الفيومى، ١٩٨٢، ص١٢٥) .

ففي هذه الشركات نجد أنه يترتب على قيامها بتحويل النتائج المحاسبية – القائمة على مجموعة من المبادئ المحاسبية– المستمدة من شركاتها التابعة إلى نتائج محاسبية قائمة على مجموعة المبادئ والإجراءات المحاسبية المتبعة في الشركة الأم ، إلى حدوث تغيير بشكل أو بآخر في محتوى المعلومات مما يؤدي إلى حدوث مشاكل متعددة ذات طبيعة هامة، والتي تنشأ عن اختلاف الأساليب المحاسبية في معالجة الأنشطة المسجلة بعملات أجنبية تتمثل في عدم القياس المحاسبي السليم

للأنشطة التي تتم بهذه العملات ويؤثر بالتالي على دقة القوائم المالية .

ومن أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه هذه الشركات (الراوي، ١٩٩٥، ص١٢٠) (Crow,) (et al.,1994, p41) (Al Hashim, 1992, p 32) (هنيدي، ١٤١٥، ص ص٣٣-٣٥) :

- صرف العملات الأجنبية
- تغير القوة الشرائية للنقود (التضخم المالي)
- الضرائب
- أسعار التحويل بين الشركة الأم وتوابعها أو فروعها
- تقييم الأداء
- نظم المعلومات
- التخطيط المالي ، وغيرها

ونتيجة لهذه المشاكل فإنه من المنطقي أن تكون نظم المعلومات المحاسبية متعددة الأبعاد، وذات فائدة ومنفعة في حل المشاكل السابقة مع إمداد الإدارة المركزية للشركة الأم بالمعلومات اللازمة عن الأسواق المحلية والخارجية، لمساعدتها في اتخاذ قراراتها (ابراهيم، ١٩٨٥، ص٦١) حول الدول التي يجب عليها إنتاج بضائعها فيها، والدول التي يجب عليها بيع هذه البضائع فيها . (آل هاشم، ١٩٨٢، ص١٧١)

وتعتبر مشكلة إيجاد أو تحديد طريقة رشيدة لتسعير التحويلات بين الشركة الأم وتوابعها في الدول الأخرى وما يترتب عليها من مشاكل متعددة تتعلق بالتحاسب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه هذه الشركات . حيث إن مشكلة تحديد أسعار التحويل ما بين أقسام الشركات التي تعمل في المجال المحلي والشركات متعددة الجنسية وتحويلاتها إلى شركاتها التابعة ما زالت حتى الآن محل جدل لم ينته بعد إلى طريقة مقبولة قبولا عاما ، وذلك على الرغم من أن بداية ظهور هذه المشكلة ترجع إلى عام ١٩٢٩. إلا أن الاهتمام الحقيقي بهذه المشكلة واقتراح الحلول الملائمة لها لم يبدأ إلا في منتصف الخمسينيات من هذا القرن، وذلك على يد Hirshleifer والذي تقدم بنظرية اقتصادية تقوم على التحديد الاستراتيجي الأمثل لأسعار التحويل بين أقسام الشركة الواحدة، ومنذ ذلك التاريخ وحتى الآن ثار جدل علمي بين الباحثين والكتاب المتخصصين حول اختيار الطريقة الرشيدة لتحديد أسعار التحويل سواءً محليا أو دوليا . (مطاوع، ١٩٨٥، ص٦١) (Henaidy, 1980, pp. 31- 34)

وترى الباحثة أنه نظرا لوجود تعارض بين المتغيرات التي تحدد أسعار التحويل فإنه من الصعب أن تدعي أي شركة (محلية أو دولية) أنها قد توصلت إلى طريقة ملائمة أو مثلى لتحديد أسعار تحويلاتها، علاوة على عدم وجود نموذج نظري لتحديد سعر التحويل الواجب اتباعه نظريا بالنسبة لهذه الشركات ، بحيث يكون مقبولا من الإدارة الضريبية في دول الشركة الأم ، أو في الدولة المضيفة للاستثمار والتي توجد بها الشركات التابعة .

لذلك فإن الهدف من هذا البحث هو بيان محاولة هذه الشركات القيام من جانبها باستخدام الممارسات المختلفة في التلاعب في قيمة الدخل الخاضع للضريبة عن طريق تخفيضه بهدف التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها أو تجنبها أو تخفيضها وذلك باستخدام أسعار تحويلاتها .

ولتحقيق ذلك الهدف قامت الباحثة بدراسة كل من النظام الضريبي المصري ، والأمريكي لبيان كيفية معالجة هذه المشكلة وذلك عند اجراء التحاسب الضريبي لهذه الشركات من قبل السلطات الضريبية في كل من الدولتين .

ولقد قامت الباحثة في هذا البحث بتتبع المنهج النظري (الاستنباطي) والذي تسعى من خلاله إلى الحصول على المعلومات المختلفة والمتعلقة بالطرق المستخدمة في تحديد أسعار التحويل من وجهة نظر الإدارة الضريبية (أما بالنسبة لتحديد هذه الأسعار من الناحية الإدارية فإنها خارج نطاق البحث إلا في حالة الإشارة إليها بما يخدم هدف البحث) وذلك على مستوى الشركات متعددة الجنسية العاملة في جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية .

أما الشركات المحلية والدولية والمشتركة فإنها سوف تكون خارج نطاق هذا البحث .

وسوف يتضمن البحث ما يلي :

- أهم القيود التي تواجه الشركات متعددة الجنسية عند استخدامها أسعار التحويل .
- أثر التحاسب الضريبي على أسعار التحويلات في الشركات متعددة الجنسية في كل من جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية .
- الخلاصة والنتائج والتوصيات ، هذا بالإضافة إلى المراجع .

١ - أهم القيود التي تواجه الشركات متعددة الجنسية عند استخدام أسعار التحويل

في البداية ما هو المقصود بأسعار التحويـل . (Manzurul, et al., 1995, pp. 32-34) في الشركات متعددة الجنسية :

عند قيام الباحثة بتحديد ما هو المقصود بأسعـار التحويل في الشركات متعددة الجنسـية فإنـه يمكنها القول بأنها أسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بـين الشـركة الأم والفروع والتوابع لها ، أو بين الفروع والتوابع بعضها البعض ، والتي قد تتمثـل في تحويـل المنتجـات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها .

إذن فالمقصود بهذه الأسعار هو القيمة التبادلية للعناصر السابقة ما بين الشـركة الأم وتوابعـها في دولة أخرى غير دولة الشركة الأم وتشمل السلع التي يتم تبادلها من المواد الخام والبضاعة نصـف المصنعة (بضاعة تحت التشغيل) والتي سوف يتم استكمال تشـغيلها في التوابـع حتـى تصـير سـلعة تامة الصنع، وكذلك المنتجات تامة الصنع وذلك بغرض إعادة بيعـها في الـدول المضيفـة للاسـتثمار والتي توجد بها هذه التوابع .

وعند تحديد أسعار هذه التحويلات فإنه يكون أمام الإدارة العديد من أسـعار التحويـل والـتي يمكن استخدام إحداها أو مزيجا منها ، وذلك بناء على عدة عوامل منها :

- خطة تكلفة الإنتاج بالشركة (والتي تشتمل على خطوط الإنتاج كذلك) .
- الهيكل التنظيمي .
- مجال العمليات الخارجية .

ويكـون الهدف الأساسي من تحديد هذه الأسعار هـو (Shillinglaw, 1967, pp.817-819) (Abdel Khulik, et al 1974, p.15) توجيه مديري الفروع أو التوابع لاتخاذ القرارات الـتي تسـاعد على التوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية، مع محاولة القياس الدقيـق لأربـاح هـذه الفـروع أو التوابـع حتى يكونوا قادرين على التعامل مع القواعد الضريبية الخاصة بالضرائب على الدخل، أو غيرها من الضرائب سواءً المحلية أو الخارجية، ومحاولة الاستفادة من المزايا الضريبية المتاحة .

ويرى (Abdel Khulik, et al 1974, p.8) أنـه مـن الضـروري وجـود نظـام دقيـق لأسـعار التحويل حيث تكتسب هذه الأسعار أهمية خاصة في حالة ما إذا كانت تكلفة السـلعة المحولـة مـن

الشركة الأم إلى توابعها أو فروعها تدخل كعنصر أساسي في حساب قيمة المنتج النهائي، وإذا كان للربحية اعتبار هام في تقييم أداء هذه الشركات التابعة .

وسوف تقوم الباحثة بمناقشة ما يلي :

– أسعار التحويل والشركات متعددة الجنسية .
– الضرائب الجمركية، وتحديد أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية .
– ضريبة الدخل وسياسات أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية .
– تحديد أسعار التحويل من وجهة النظر الضريبية في الشركات متعددة الجنسية .

١ - ١ أسعار التحويل والشركات متعددة الجنسية

إن نظام المعلومات المحاسبي يعتبر أساسا لنجاح أي شركة لأنه يساعد الإدارة العليا للشركات في تحديد أهدافها بصورة عملية، وفي متابعة الأنشطة اليومية للتأكد من أنها تتم وفقا للمخطط المرسوم للشركة ، وقياس أداء كفاءة فروع الشركة ومديريها ، وبيان وتحليل الانحرافات عن الخطط الموضوعة ، وكذلك يوفر المعلومات اللازمة لتنسيق وتنظيم أنشطة الشركة ككل (آل هاشم، ١٩٨٢، ص١٧٣) خصوصا فيما يتعلق بتحويلاتها من سلع أو خدمات .

١ - ١ - ١ دوافع أسعار التحويل على مستوى الشركات متعددة الجنسية

هناك العديد من العوامل التي تحد من تدفق السلع والخدمات وكذلك أسعار التحويلات ، لذلك فإنه يجب مراعاة أن سعر التحويل الواقعي يساهم في حدوث النمو المتوازن للتجارة بين توابع الشركات متعددة الجنسية وذلك من وجهة النظر الاقتصادية. ويؤكد على ذلك Dean حيث يرى أن أسعار التحويل يجب أن تحافظ على استقلال هذه التوابع من ناحية الأرباح ، وبالتالي فإنه يجب أن تتمشى السياسات المطبقة مع الظروف التنافسية السائدة في كل سوق. وبعبارة أخرى فإنه يجب على الشركة الأم أن توفق بين ثلاثة اعتبارات (عفيفي، ١٩٨٧، ص٣٧٥) .

أ – التوزيع الاقتصادي للموارد المتاحة .
ب ـ التقييم الدقيق لكل شركة تابعة أو فرع .
ج ـ توفير الحوافز لاستقلال إدارة كل شركة تابعة أو فرع .

ويمكن تقسيم هذه الدوافع على مستوى هذه الشركات إلى مجموعتين رئيستين هما :
(Lall, 1980, ch. 5)

المجموعة الأولى : تهدف إلى تعظيم الأرباح الحالية الإجمالية للشركة متعددة الجنسية حيث إن هذه الشركات تسعى إلى تعظيم القيمة الحالية لأرباحها الكلية من جميع عملياتها وذلك بصرف النظر عن مشاكل تخفيض المخاطرة في الدول الموجود بها شركاتها التابعة .

المجموعة الثانية : الدوافع التي تعمل على تخفيض المخاطرة وعدم التأكيدات الحالية أو المقبلة المصاحبة للأرباح .

ولقد قام كل من Roger & Raymond بعمل دراسة لتحديد الأهداف الرئيسية التي تسعى الشركات إلى تحقيقها من وراء استخدام أسعار التحويل . وكانت عينة البحث ١٥٤ شركة أمريكية و١١٢ شركة يابانية ، ولقد توصلا إلى النتائج التالية (آل هاشم، ١٩٨٢، ص ص ١٧٢-١٧٣) :

- إن الهدف الأساسي من سياسة التسعير في هذه الشركات هو زيادة أرباحها ويعتبر الهدف التالي لذلك هو قياس أداء الأقسام والفروع والتوابع .

- إن سياسات التسعير التي تستخدمها الشركات الأمريكية لنشاطاتها التجارية المحلية ركزت على سعر السوق، التكلفة الكلية مضافا إليها نسبة معينة، وسعر التفاوض، والتكلفة المعيارية الكلية حيث إن هذه الأسعار تكون على نفس الأهمية في التسلسل. أما بالنسبة للشركات اليابانية المحلية فقد ركزت على التكلفة الكلية مضافا إليها نسبة معينة، والسعر التفاوضي، وسعر صافي القيمة المحققة ، والتكلفة المعيارية الكلية .

- إن الشركات متعددة الجنسية [سواءً الأمريكية أو اليابانية] تستخدم أسعار التحويل المبنية على التكلفة الكلية مضافا إليها نسبة مرتفعة من الربح .

- إن الشركات متعددة الجنسية (اليابانية) تركز أكثر من الشركات الأمريكية على التغير الحادث في أسعار الصرف ، التضخم المالي (التغير في القوة الشرائية للنقود) في الدول التي توجد بها شركاتها التابعة ، مصالح الشركاء المحليين من مواطني الدول المختلفة حيث إن المواطنين المساهمين في هذه الشركات يبذلون جهودهم لاقناع الشركة الأم بتغيير سياساتها الخاصة بأسعار التحويل لكي تظهر أرباحا معقولة في هذه الدول وبالتالي ضمان مصالحهم الشخصية .

وهنـاك رأي (Balkaoui,1991, p. 253) (هورنجـون، ١٩٩٣، ص ٣٠٤) يقـول إن نظـــام أسعار التحويل الأمثل يجب أن يحقق الأهداف التالية :

– اتساق الأهداف بين المراكز وبين أهداف الإدارة العليا وكذلك بين أهــداف الشـركة الأم وأهداف شركاتها التابعة .

– تحقيق الاستقلال الذاتي، أي مدى درجة حرية الشركات التابعة في اتخاذ القرارات المتعلقة بها.

– تقييم أداء الإدارة ، أي مدى تحقيق مراكز الشـركة (أو شـركاتها التابعـة) (أو الشـركة الأم) للأهداف المرغوب فيها .

وهذه الأهداف تكون هامة بالنسـبة للشـركات المحليـة عنـد تحديـد أسـعار تحويلاتـها إلا أنـه بالإضافة لذلك فإن هناك بعض العوامل الأخرى التي تكون ذات تأثـير وأهميـة لهـذه الشـركات في تحديد أسعار تحويلاتها .

١ - ١ - ٢ أهم العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل

أولا : على مستوى الشركات المحلية : تتمثل أهم العوامل في الآتي :(Balkaoui, 1991, p. 223) (Mostafa, 1982, p. 18) .

– تحديد أفضل الأسعار التي تعكس التكاليف والتكاليف الحدية .

– سوق يحفظ ويصون المنافسة الداخلية بحيث تبقى مصالح الشركة متوازنة مع قوى السـوق الخارجية.

ثانيا : على مستوى الشركات متعددة الجنسـية : بالإضافـة إلى العوامـل السـابقة فـإن هنـاك مجموعة من العوامل الخارجية الـتي يجب أخذهــا في الحسـبان عنـد تحديـد هـذه الأسـعار ، ومنـها (Mostafa, 1982, p. 18) (Balkaoui, 1991, p. 18) .

– تعظيم الدخل الكلي أو الإجمالي للشركة الأم (المجموعة ككل)

– الموقف التنافسي في الدول الأخرى بالنسبة لشركاتها التابعة.

– تقييم أداء شركاتها التابعة.

– النظام الضريبي المتبع في الدول المضيفة للاستثمار، و كذلك في الشركة الأم.

– ومما سبق يمكن القول : إن أسعار التحويل يمكن أن تحقق العديد من المزايا.

١-١-٣ مزايا أسعار التحويل : وتتمثل في الآتي (حسين، ١٩٨٠، ص٧٤٥) (مطاوع، ١٩٨٥، ص ص ٦١-٨٥) (Onsi, 1970, pp. 535-543) .

– تساعد على تدعيم لامركزية الإدارة في ظل مفهوم مراكز الربحية مما يسمح بالإبقاء على العوامل التي تساعد على تحفيز الإدارة الوسطى والدنيا لكي تلعب دوراً أكثر أهمية .

– تعكس تكلفة الفرصة البديلة لتحويل وحدة إنتاج من مركز (شركة) لآخر وبالتالي تعمل على ترشيد وتخصيص الموارد النادرة على مستوى الشركة .

– تقيس تأثير الصفقات التي تتم بين المراكز على أرباح الشركة ، ومن ثم تعمل على توفير البيانات الملائمة لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء ، وتحديد مستويات الإنتاج وقرارات الاستثمار.

– تساعد على إعداد تقارير أرباح الشركات التابعة (المراكز) حيث تستخدم كمؤشر سليم لقياس كفاءة أداء هذه الشركات (المراكز) .

– تحقق معدلات عالية من السيولة وذلك في ظل وجود تدفق دائم للصادرات والواردات. حيث تستطيع الشركة عن طريق أسعار تحويلاتها من البضائع أو الخدمات تحقيق معدلات عالية من السيولة، وذلك بتقدير الواردات بأسعار مرتفعة والصادرات بأسعار منخفضة، وهذه السياسة تكون ناجحة ولا شك ، لأن تحويل الأرباح لا يتم إلا في نهاية السنة المالية . ومما يزيد من نجاح هذه السياسة وجود معدلات تضخم مرتفعة خصوصا في الدولة النامية المضيفة للاستثمار الأجنبي.

– تثبط من همم المنافسين المتوقعين وذلك عن طريق إظهار معدلات مرتفعة من الأرباح الوهمية ، باستخدام هذه الأسعار .

– زيادة قدرة الشركات التابعة على المساومة عند قيامها بالتفاوض من أجل الحصول على القروض المحلية في الدول المضيفة للاستثمار وذلك عن طريق إعطائها – عن طريق الشركة الأم – قائمة دخل ملائمة . ويتم ذلك عن طريق تحميلها بأسعار تحويل منخفضة بالنسبة لمدخلاتها، وأسعار تحويل مرتفعة بالنسبة لمخرجاتها من المنتجات أو الخدمات . وبهذه الصورة يمكن لهذه الشركات الحصول على القروض المحلية بسهولة ما لم يتشكك المقرض في مدى استمرارية الشركة (التابعة) في اتباع نفس سياسة أسعار التحويل التي أدت إلى الوصول إلى هذه النتائج .

– تؤدى إلى تخفيض العبء الضريبي بالنسبة للشركات متعددة الجنسية على عملياتها الدولية، وذلك عن طريق تحويل السلع والخدمات والأرباح من الدول ذات معدلات الضرائب المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الأقل .

– تجنب القيود على تحويل الأرباح ففي الدول التي تقيد قواعد الصرف الأجنبي فيها من تحويل الأرباح فإن سياسات أسعار التحويل تلعب دورا هاما في تجنب مثل هذه القيود، وذلك عن طريق تسعير الواردات بأسعار مرتفعة وتخفيض أسعار الصادرات من التوابع العاملة في هذه الدول.

– تجنب الضغوط الاجتماعية والسياسية من جانب نقابات العمال في الدول المضيفة للاستثمار لأن هذه النقابات تمارس هذه الضغوط عندما تحقق هذه الشركات معدلات مرتفعة للأرباح ، ولهذا فإن الشركات تستخدم أسعار التحويل في تخفيض الأرباح لتجنب مثل هذه الضغوط الاجتماعية والسياسية، وخاصة المطالبة بزيادة الأجور ، بالإضافة إلى أن هذه الأرباح المرتفعة قد تتخذ مؤشرا على استغلال الشركة الأجنبية للموارد المحلية، وجميعها عوامل قد تدفع الدول المضيفة إلى مصادرة وتأميم هذه الشركات الأجنبية أو فرض قيد عليها .

– تجنب الرقابة على الأسعار فالعديد من الدول المضيفة للاستثمار تفرض رقابة على الأسعار وتحدد الأسعار على أساس التكلفة زائد هامش ، الربح ولكي تخفض الشركات متعددة الجنسية من هذا الأثر على أرباحها فإنها تستخدم أسعار التحويل في رفع تكلفة الإنتاج، وبالتالي تتجنب الآثار السلبية لسياسة رقابة الأسعار في الدولة المضيفة للاستثمار .

إلا أنه بالرغم من هذه المزايا فإن لهذه الأسعار بعض الآثار السلبية .

١-١-٤ الآثار السلبية المترتبة على أسعار التحويل : وتتمثل في الآتي : (Onsi, 1970, p. 223) (Balkaoui, 1991, pp. 223-228) .

– التأثير على ميزان المدفوعات بزيادة العجز أو على الأقل عدم المساهمة في حل مشكلة عجز ميزان المدفوعات، ففي بعض الدول التي تتميز بارتفاع معدلات التضخم بها فإن رفع أسعار المنتجات المصدرة منها يصبح أمرا مقلقا فإذا كانت المنتجات من النوع الذي يتحمل رفع سعره محليا، فإن ذلك سوف يؤدي إلى تحقيق أرباح محلية غير عادية، وبالتالي تحمل ضرائب محلية أكبر من المعتاد، وظهور احتمالات الخسارة نتيجة تدهور العملة أو منع تحويلها .

أما بالنسبة لرفع أسعار الواردات في هذه الدول فإن هذا الارتفاع يعتبر إجراء غير مقبول، نظرا لأنه سوف يؤدي إلى زيادة مساوئ التضخم ويؤدي إلى حدوث خسائر. حيث إن التضخم المالي الناتج من انخفاض القوة الشرائية للنقود له تأثير ولا شك كبير على أسعار التحويل والتي تؤثر بدورها على قيمة التقارير المحاسبية ومنفعتها لقارئ هذه التقارير، فإذا كانت الأسعار في تغير مستمر من فترة إلى أخرى فإن قيمة هذه التقارير تكون قليلة ومنفعتها للقارئ تكون ضئيلة للغاية، وهذا بسبب أن نتائج الأنشطة التجارية لهذه الشركات تكون أرباحها وهمية ومبنية على أسس ومقاييس غير حقيقية بالنسبة لمركزها المالي، وهذا يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين التقارير الختامية للشركات متعددة الجنسية من جانب قارئيها بصورة صحيحة من سنة لأخرى، أو بين الدول المختلفة نتيجة لاختلاف معدلات التضخم المالي فيها وأثره على انخفاض القوة الشرائية للنقود .

– تخفيض حصيلة الضرائب نتيجة استخدام هذه الأسعار في تخفيض الأرباح المحققة من جانب الشركات متعددة الجنسية تخفيضا غير حقيقي يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الجمركية والضريبية النهائية .

– إن استخدام هذه الأسعار في تخفيض الأرباح بصورة غير حقيقية سوف ينعكس أثره ولا شك على المستثمرين الوطنيين لأنهم سيترددون في استثمار أموالهم داخل وطنهم ، الأمر الذي سيؤثر على الاقتصاد الوطني .

١-١-٥ أهم المشاكل المترتبة على أسعار التحويل على المستويين المحلي والدولي

ونتيجة لهذه الآثار السلبية فقد تواجه الشركات بعض المشاكل وذلك عند تحديد أسعار تحويلاتها سواءً على المستوى المحلي أو الدولي، والتي تتمثل أهمها في الآتي: (Moustafa,1982, p.16)

– صعوبة الحصول على المعلومات Acquiring حول حقيقة أسعار السوق .

– مخاطر فقدان الشركة نصيبها من السوق (حصة الشركة في السوق بالنسبة للمنتج النهائي) .

– صعوبة تحديد الربحية الحقيقية لكل شركة تابعة وللشركة ككل نتيجة الافتقار إلى :

- وجود الحافز الحقيقي لتخفيض التكلفة .
- صعوبة تحديد الأساس العادل من أجل المساومة أو التفاوض .

بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك مشاكل إضافية تخص تحديد الأسعار على مستوى الشركات متعددة الجنسية منها :

– الخلاف والصراع بين السلطات الضريبية المحلية والسلطات الضريبية في الدول الأخرى من أجل المتطلبات الضريبية المستحقة .

– الخلاف حول العائد المحقق (والمستحق) في الشركة التابعة والمساهمين والشركة الأم .

– ارتفاع معدل التضخم في دول الاستثمار .

– ارتفاع عامل المخاطرة المتوقع في دول الاستثمار .

وهذا يعني أن هذه الشركات تتعرض للعديد من الظروف الممثلة في :

– الظروف البيئية (Jane,1980, pp. 23-39; Moustafa, et al., 1982, p. 465) والتي يجب على هذه الشركات عدم تجاهلها خصوصا البيئة الخارجية والتي تكون مختلفة عن البيئة الداخلية لأنها تكون في حالة تغير مستمر .

– الظروف السياسية (Eiteman, et al., 1992, pp.184-223; Hoadlly, 1983, p.51) وهي الممثلة في مخاطر التأميم والمصادرة التي تتعرض لها استثمارات توابع الشركات متعددة الجنسية بالدول المضيفة للاستثمار .

– الظروف الاقتصادية (Balkaoui,1991, pp.129-171) (توماس، ١٩٩٠، ص ص٤١٧-٤١٨) (Aggarwall,1981, p. 50) . فالمعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية عن هذه الشركات تكون متاحة للجميع وبذلك تكون أكثر عرضة للاستخدام بواسطة المعارضين ومنتقدي الاستثمارات الأجنبية ومن الطبيعي أن تتمكن دولة الاستثمار من الحصول على أرقام أسعار التحويل من الشركات المحلية، إلا أنها لا تمتلك حق الحصول على معلومات عن ربح أو تكلفة الفروع الأجنبية الأخرى ، وحتى إذا تمكنت من ذلك فإن بعض الدول قد تتجاهل حقيقة تسرب جزء من أرباح الشركة إلى خارج البلاد عن طريق أسعار التحويل ، ويعود ذلك إلى تفهمها إلى أن المستثمر الأصلي يجب أن يحصل على جزء معقول من الربح وفقا لمعاييره وإن بدت غير معقولة على المستوى المحلي .

ومن دراسة ما سبق يمكن القول بأن الأدب المحاسبي يفترض غالبا أن هذه الشركات عادة ما تقوم بدراسة مدى تفاعل العوامل والمتغيرات والظروف المختلفة مع قرارات أسعار التحويل .

١-٢ الضرائب الجمركية وأسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية

تلعب الشـركات متعددة الجنسية دورًا رئيسيا في ربط اقتصاديات الدول المختلفة معا، وبصورة قوية ومتزايدة وذلك من خلال الاستراتيجيات المعقدة التي تنتهجها . ويساعدها على تحقيق ذلك بدرجة كبيرة استحواذها على ما يقرب من ثلث إجمالي إنتاج القطاع الخاص في العالم . (مجلة التجارة، ١٩٩٤، ص ٨٤)

وتقوم معظم هذه الشركات بمجموعة من الأنشطة عن طريق شركاتها التابعة أو فروعها في دول أخرى مما يترتب عليه خضوعها لنظم وسياسات ضريبية مختلفة مع انتماء كل شركة من هذه الشركات للقوانين الخاصة بالدولة التي تتبعها مثل قوانين نشر المعلومات المحاسبية ومعلومات التكاليف وقوانين الضرائب وقوانين الشركات المساهمة وغيرها . (Walker, 1978, pp.98-101)

ونتيجة لما سبق فإن ذلك سوف يؤدي ولا شك إلى العديد من المشاكل المحاسبية التي تواجه هذه الشركات ومنها مشكلة تحديد أسعار تحويل السلع والخدمات، لذلك فإن الباحثة ترى أنه يجب أن تقترن سياسة تشجيع جذب هذه الشركات بدراسة تحليلية للأساليب المختلفة التي تتبعها هذه الشركات بصدد تحديد أسعار تحويلاتها لما لها من آثار مباشرة على عوائد الدولة من وراء هذه الاستثمارات، سواءً كان ذلك في صورة ضرائب جمركية أو ضريبة على الدخل، أو ما يعود على المجتمع من منافع اجتماعية واقتصادية وغيرها .

لهذا فإن معظم هذه الشركات تعطي أهمية للنظم الضريبية، حيث إنه باستخدام سياسة أسعار التحويل تستطيع هذه الشركات أن تحرك أرباحها المحققة إلى خارج الدولة المضيفة للاستثمار، وذلك عن طريق زيادة الأعباء المفروضة على الشركات التابعة أو تخفيض أسعار البيع للشركة الأم، وقد يحدث العكس أيضا أي أن تحمل الشركة التابعة بأسعار للمستلزمات أقل من السعر الواقعي للشراء من الشركة الأم ، أو أن يزاد سعر البيع للشركة الأم بأزيد من السعر العادل.

لذلك فإن الباحثة ترى أن أسعار التحويل من المواضيع الهامة عند تحديد أو إجراء التحاسب الضريبي للشركات متعددة الجنسية ، إلا أن الأمور تصبح أكثر صعوبة وتعقيدا في حالة وجود نظام للضرائب الجمركية وقيام رجال الجمارك بتقييم البضائع المحولة بطريقة غير دقيقة حيث يحاولون الوصول إلى أعلى سعر لتحصيل الضرائب الجمركية على أساسه .

وبالتالي فإن الضرائب الجمركية المفروضة علـى واردات هـذه الشـركات تعتـبر مـن العوامـل المؤثرة في تحديد أسعار التحويلات(عفيفي، ١٩٨٧، ص ٣٧٥) حيث إنها تؤدي إلى زيـادة تكلفـة البضاعـة المرسـلة مـن الشـركة الأم إلى توابعـها في الـدول المضيفـة للاسـتثمار (شـــحاتة، ١٩٨٣، ص٤٥٩) .

وعادة ما تكون الضرائب الجمركية ذات معدلات أقل على المنتجات نصف المصنعـة بعكـس المنتجـات تامـة الصنـع . وتختلـف معـدلات الضرائـب الجمركيـة بـاختلاف الــدول، وبــاختلاف الاتفاقيات والتكتلات الاقتصادية، وكذلك باختلاف طبيعة السلعة ذاتها من حيث كونها ضرورية أو كمالية. لذلك نجد أن معظم اتجاهات الشركات متعددة الجنسـية هـو الحصـول علـى المعلومـات الكافية واللازمة عن الدول التي تستطيع أن تنتج فيها منتجاتها (O. Conner, 1996, pp. III-XII) (أو تقدم خدماتها) .

ولما كانت الضرائب الجمركية أحد المؤثرات المباشرة في ربحية الشركة ككل، فمــن الطبيعـي أن تلجأ الشركة التي تواجهها ضرائب جمركية مرتفعة في دولة ما إلى تحديد أدنى سعر تحويل ممكــن عند قيامها بتحويل منتجاتـها إلى توابـع في دول الاسـتثمار، لأن الضرائـب الجمركيـة فيـها سـوف تؤدي إلى إضعاف القدرة التنافسية لهذه التوابع وذلك بزيادة تكاليفها .

وقد قام جفري (Jeffery, 1971, pp. 104-105) بعمل دراسة توصل فيها إلى أن العديــد مـن الشركات متعددة الجنسية لا تنظر إلى هذه الضريبة كعنصر هام في تحديـد أسـعار التحويـل الخـاص بها كما أنها لا تعتبر وسيلة ملائمة لتجنب التلاعب في أسعار التحويل في معظم الحـالات، وحتـى عندما يتم استخدامها كوسيلة للتلاعب وبهدف تخفيض العبء الضريبي فـإن هـذا الإجـراء يرتبـط ويتقيد بتدخل الحكومة في الغالب .

لذلك فإننا نجد أن هناك بعض الحكومات المضيفة للاستثمار تكون واعية ومدركة لميول هذه الشركات نحو تحديد أسعار التحويل بالشكل الذي يعظم الدخل المشترك للدولـة وللشـركة التابعـة الأخرى بالإضافة إلى الشركة الأم والتي تمكنها من تحقيــق رقـم المبيعـات المسـتهدف مـن جانبـها . (Jeffery, 1973, p. 9)

إلا أن هنـاك بعـض الـدول الأخـرى تقـوم بفـرض ضرائـب جمركيـة علـى تحويـلات السـلع المستوردة أو المصدرة بعد إعادة تقدير أسعـارها بأسعار مساوية لأسـعار السـوق التفاوضيـة القابلـة

للمقارنة (Greene et al 1970, p. 23) وذلك بصرف النظر عن قيم أسعار التحويل الفعلية أو التلاعب فيها بقصد تخفيض العبء الضريبي والمدونة بالفاتورة، الأمر الذي يجعل التلاعب بأسعار التحويل غير ذي قيمة ، وهذا يؤدي ولا شك إلى العديد من الخلافات والمشاكل بين كل من هذه الحكومات والشركات متعددة الجنسية بهذا الخصوص (هورنجون ، ١٩٩٣، ص ٣٠٣) .

لذلك فإن الباحثة ترى أنه يجب على الحكومات المضيفة للاستثمار أن تسعى إلى تحقيق التوازن بين الوفورات الجمركية وبين احتمالات زيادة ضريبة الدخل المدفوعة نتيجة انخفاض قيم الواردات مع عدم التخوف من تأثير أسعار التحويل على الحصيلة الجمركية خصوصا في حالة إذا ما توافر للسلعة المستوردة سوق دولي متعارف عليه سواءً في الدول المستوردة أو في أي دولة أخرى حيث إن ربط الضريبة الجمركية على أساس السوق سوف يكون محل اعتبار خصوصا إذا كانت أسعار التحويلات لمنتجات الشركة الأم أقل بكثير من أسعار السوق .

إذن فمن الطبيعي أن تقوم السلطات الضريبية (جمارك وضرائب دخل) في الدولة المضيفة للاستثمار بعمل الإجراء الملائم لها للحصول على مواردها الضريبية من خلال الضرائب الجمركية أو ضرائب الدخل (هورنجون، ١٩٩٣، ص ٣٠٣) .

فتغير هذه الأسعار قد يؤدي إلى تغير في مبالغ الضريبة المستحقة للسلطات الجمركية والضرائب المحصلة من الشركات متعددة الجنسية. لذلك فإن الشركة الأم تزيد أرباحها إذا ما أرسلت منتجاتها من بضائع أو خدمات بأسعار مخفضة إلى توابعها في الدول ذات معدلات الضرائب الجمركية المرتفعة على وارداتها . ويكون من الأفضل لهذه الشركات إرسال المنتجات ذات الأسعار المرتفعة إلى توابعها في الدول ذات معدلات الضرائب الجمركية المنخفضة . (Shulman, 1967, p.70) (Shulman, 1973, pp. 313-314) .

١-٣ ضريبة الدخل وأسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية

تعتبر النظم الضريبية في الدول المختلفة أحد العوامل الهامة التي تؤثر على قرار الشركة، وذلك عند التخطيط لتأسيس فروعها أو توابعها في الدول الأخرى، ومن القرارات التي تتأثر بالنظم الضريبية السائدة في الدول المضيفة للاستثمار قرار تسعير التحويلات من السلع والخدمات بين الشركة الأم وفروعها التابعة لها. والتي يكون لها تأثير مباشر على الشركة الأم والتي يتمثل في الآتي: (الراوي ، ١٩٩٥، ص ١٢١)

- وجود أنواع متعددة من الضرائب .

- اختلاف معدلات الضرائب ما بين عدم وجود ضريبة كما في برمودا أو وجود نظام ضريبي تبلغ معدلاته حوالي ٦٠٪ مثل سيريلانكا وليبيا وغيرها من الدول.

-كثير من القوانين الضريبية تعتبر كأساس لجذب الاستثمارات في بعض الدول مثل الإعفاءات الضريبية أو الإجازات الضريبية

- مشكلة الازدواج الضريبي الذي تتعرض له هذه الشركات في حالة عدم وجود اتفاقيات سياسية لمنع هذه المشكلة.

وحيث إن كل دولة لها نظامها الضريبي الخاص بها فإن المدير المالي للشركة الأم التي تمارس نشاطها على المستوى الدولي يجب أن يكون قادرا على التعامل مع العديد من القواعد الضريبية الخاصة بالضرائب على الدخل وغيرها من الضرائب سواءً في داخل دولة الشركة الأم أو في دول التوابع . ومن ناحية أخرى فإن التخطيط الضريبي السليم من جانب هذه الشركات أو توابعها للاستفادة من المزايا التي توفرها النظم الضريبية في الدول المختلفة يمكن أن يؤدي إلى زيادة فاعلية إدارة التدفقات النقدية وزيادة صافي الربح على مستوى الشركات متعددة الجنسية . (عبدالرزاق ، ١٩٩٥، ص ١٤١)

١-٣-١ التحاسب الضريبي الدولي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IASC,1996, pp. 209-225)

للتأكيد على مدى أهمية النظام الضريبي، نجد أن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد قامت بوضع المعيار رقم (١٢) الذي يتناول المبادئ الموحدة للتحاسب الضريبي بالنسبة للشركات الدولية والشركات متعددة الجنسية . وقد صدر هذا المعيار في يوليو ١٩٧٩ ووضع له تاريخ تطبيقه ، ويصبح ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٨١ أو بعد ذلك .

ولقد تناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية الموحدة للضريبة على الدخل (بأشكالها وأسمائها المختلفة) والتي تحتسب وفقا للقوائم المالية الختامية المعدة وفقا للمعايير الدولية ، ويتضمن ذلك تحديد وعرض قائمة تبين مقدار أو قيمة المصروف أو الوفر الناتج من ضريبة الدخل عن الفترة المحاسبية ، وعرض قيمتها في البيانات المالية. ولا تتضمن هذه القائمة بحث الطرق المحاسبية للهيئات

الحكومية أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. كما أن الضرائب التالية لا تعتبر ضمن جوانب البحث في هذه القائمة :

– ضريبة الدخل المستردة في حدود قيمة الدخل الموزع كأرباح للمساهمين والذي اعتبر أساسا لتحديد الضريبة .

– الضرائب التي تدفعها الشركة عند توزيع أرباح للمساهمين ويمكن إجراء المقاصة عليها مقابل الضرائب المستحقة على الدخل .

وأهم المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار :

– الدخل المحاسبي ويتمثل في الربح أو الخسارة الإجمالية عن الفترة، متضمنا البنود غير العادية في قائمة الدخل قبل طرح ما ينشأ خلالها من مصاريف عن ضريبة الدخل أو إضافة وفر عن مثل هذه الضريبة .

– مصروفات الضريبة أو الوفر الضريبي عن الفترة ، وهو يمثل قيمة الضريبة التي قيدت كمصروف أو كإيراد في بيان الدخل باستثناء الضرائب على البنود التي لم تدرج في قائمة الدخل الحالية .

– الدخل (أو الخسارة) الضريبي ، وهو عبارة عن ربح أو خسارة الفترة التي يتم تحديدها وفقا للقواعد والقوانين الصادرة عن السلطات الضريبية، ويحدد بموجبها مخصص الضرائب المستحقة (أو المستردة) .

– مخصص الضرائب المستحقة ، وهو قيمة الضرائب المتداولة والمستحقة عن الدخل الضريبي خلال الفترة .

– الفروق الزمنية ، وتتمثل في الفروق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي وهي تنشأ في فترة ما وتنعكس في فترة أو فترات لاحقة .

– الفروق الدائمة وهي التي تنشأ خلال الفترة الحالية بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي للفترة ولا تنعكس في فترات لاحقة .

ويتناول هذا المعيار العديد من الجوانب التي يجب اتباعها عند التحاسب الضريبي الدولي ، إلا أنه لم يشر في أي فقره من فقراته إلى كيفية التحاسب الضريبي الدولي في حالة قيام الشركات

متعددة الجنسية بتحويل منتجاتها أو خدماتها حيث إن خضوع هذه الشركات لنظم الضريبة عن أرباحها المحققة نتيجة لهذه التحولات يختلف من دولة إلى أخرى .

إذن فمشكلة التحاسب الضريبي تعتبر من المشاكل ذات الأثر الكبير على الشركات متعددة الجنسية وخصوصا في الوقت الحاضر . وتعتبر مشكلة الازدواج الضريبي من المشاكل الهامة التي تواجه هذه الشركات. ومما يزيد من حدة هذه المشكلة صعوبة اختلاف مفاهيم الربح المستخدم وأنواع الضرائب ومعدلاتها المطبقة في الدول المختلفة .

ويمكن باستخدام سياسات أسعار التحويل التغلب على هذه المشكلة عن طريق نقل الأرباح إلى الدول ذات أسعار الضرائب المنخفضة عن طريق التحويل إليها بأسعار مرتفعة .

كما يمكن التغلب على مشكلة الازدواج الضريبي عن طريق الاتفاقيات والمعاهدات الدولية سواءً الثنائية أو الجماعية أو عن طريق الاتفاقيات الضريبية التي يمكن عن طريقها وضع القواعد التي تحدد اختصاص كل دولة بفرض الضريبة وقواعد استحقاقها على نحو موحد وملزم بصفة خاصة للدول المصدرة لرأس المال ومنها أمريكا على سبيل المثال حيث تأخذ بنظام خصم الضريبة، وهو يتيح للشركة الأم أن تستنزل من الضريبة المفروضة عليها في دولتها (التي بها المركز الرئيسي) مبلغ الضريبة التي تم سدادها في الدول المضيفة للاستثمار عن طريق شركاتها التابعة. (Robinson, 1980, p. 20)

إلا أنه يجب الإشارة إلى أن هذه الشركات لا تسعى إلى التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها، وإنما تحاول أن تتجنب الخضوع لهذه الضريبة، وذلك بأن تقوم باستغلال الثغرات الموجودة في قانون الضرائب، فعلى سبيل المثال تقوم العديد من الدول بإعفاء السلع المخصصة للتصدير من الضريبة على القيمة المضافة أو الضرائب الجمركية أو ضريبة الدخل، وذلك بهدف تشجيع عمليات التصدير والحصول من وراء ذلك على عملات صعبة (Palrizio,1993, p.71; Unis,1990, pp.747-774; David,1993, pp.111-140; Shapiro,1992, pp.535-558; Bellew, 1995, pp.24-27) ، وتقوم هذه الشركات باستغلال هذه الثغرة في هذه القوانين للتهرب أو تجنب سداد الضريبة الإقليمية. (Engle, 1995, pp.399-402; Krauthamer, 1995, pp.155-160)

ونتيجة لما سبق ، فقد تنبهت العديد من الدول لهذه المشكلة مما أدى إلى التعاون بين الدول بهدف إخضاع أرباح هذه الشركات للضريبة الإقليمية، فعلى سبيل المثال نجد أن النظام الضريبي

الأمريكي قد حدد طرقاً معينة لهذه الشركات عند استخدامها أسعار التحويل، ويهدف من وراء ذلك إلى منع هذه الشركات من محاولة تجنب الخضوع للضريبة، أو محاولة التهرب من أدائها باستخدام هذه الأسعار فنجده قد أصدر القسم ٤٨٢ (Corburn, et, al., 1981, P.56; Baxter, et al, 1985, pp.51-53; Eiteman et al, 1992, pp.621-650) والخاص بعلاج الدخل المحصل من الشركات الإقليمية أو الشركات الدولية أو متعددة الجنسية، حيث تم إخضاع دخل فروع أو توابع الشركات الأمريكية العاملة بالخارج لضريبة الدخل وذلك عندما تمارس هذه الشركات عملية تحويل السلع والخدمات وتبادلها بين الشركة الأم وتوابعها، كما يتم تطبيق هذا القسم على ثلاثة أنواع رئيسية من الدخول :

- دخل الشركة الأم من فروعها الخارجية إذا كانت مملوكة لها .
- دخل المبيعات من الفروع الخارجية .
- دخل الخدمات من الفروع الخارجية .

ولا يطبق هذا القسم على الدخول المحققة في الخارج فقط بل إنه يشترط بيان الطريقة التي تم بها تحديد أسعار التحويل لكي تعكس سعر السوق .

وفي الفترة الأخيرة (Sharon, et al, 1995, p.36; Mach, 1996, pp.267-268; Schwayrtz, 1996, pp.151-16) نجد أنه قد حدثت ثلاث وقائع أساسية بالنسبة لهذا القسم، والتي سوف ينعكس أثرها على عملية التخطيط الضريبي في مجال تحديد أسعار التحويل من جانب هذه الشركات والتي تمثلت في الآتي :

- تم تعديل قانون تسوية الميزانيات الشاملة لسنة ٩٣ (OBR A93 ليصبح IRC Sec 6662) وهذا ولا شك سوف يعطي مصلحة الإيراد الداخلي (IRS) مرونة أكثر عند تعاملها مع طرق أسعار التحويل المختلفة المتبعة في هذه الشركات ، حيث ينص القانون الجديد على غرامات وجزاءات متعلقة بمدى تحقق الدقة، وأخرى بعملية التجنب أو التهرب من أداء الضريبة، وذلك في حالة القيام من جانب الشركة بإجراءات يكون الغرض منها إجراء التعديل أو التصحيحات الخاطئة الناتجة عن التعديلات في أسعار التحويل باستخدام مستندات جديدة بخلاف المستندات السابقة .

– في أول يوليو ٩٤ قامت مصلحة الإيراد الداخلي بوضع اللوائح الخاصة بتحديد أسعار التحويل النهائية (والتي يجب اتباعها من قبل هذه الشركات) وذلك بالتعاون مع هيئة السجل الفيدرالي . وهذه اللوائح تقر القانون الضريبي الأمريكي (القسم 482 IRS Sec) والذي يعطي المصلحة السلطات الكافية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة لهذه الشركات الخاضعة لقانون الضرائب حتى تعكس الدخل الحقيقي لهذه الشركات . ويسري مفعول هذه اللوائح اعتبارا من عام ١٩٩٤ وذلك بالنسبة لسنوات الضريبة والتي تبدأ عادة بعد ٦ أكتوبر ١٩٩٤ ، وتحل محل اللوائح المؤقتة التي تم إصدارها في يناير ١٩٩٣. وللشركات دافعة الضرائب حق الخيار في تطبيق لوائح أسعار التحويل المحددة بالقسم ٤٨٢ وذلك قبل تاريخ سريانها. وترى الباحثة أن هذه اللوائح النهائية تميل إلى المرونة، مما يعني أن كثيرا من الشركات متعددة الجنسية الأمريكية سوف تطبق لوائح أسعار التحويل النهائية وذلك قبل سريان مفعولها، بحيث تتوافق مع اللوائح المؤقتة التي حلت محلها اللوائح النهائية .

– في ٥ يوليو ٩٤ أصدرت مصلحة الإيراد الداخلي تعديلات في IRS Sec 6662 لكي تتلاءم أكثر مع لوائح IRS Sec 482 النهائية . وعلى الرغم من أن لوائح الغرامات في القسم 6662 قد تم تعديلها في الفترة الأخيرة فقط، فإنها لا تزال تحتفظ أيضا بتاريخ بدء سريان مفعولها الأصلي والذي يبدأ في ٩٣/١٢/٣١ حيث يمثل ذلك بدء السنة الضريبية .

أما في أوربا فقد قامت الحكومة النرويجية على سبيل المثال بإعداد ترتيبات مع أربع شركات أجنبية للطاقة، وبمقتضاها تم ربط ضريبة الدخل عن طريق الاتفاق بين السلطات الضريبية وبين الشركة وليس عن طريق القواعد المحاسبية المتعارف عليها في ربط الضريبة. فهذه الشركات تقوم باستيراد معظم المواد الخام اللازمة للإنتاج من الخارج، وتقوم بالاستفادة من الطاقة الكهربائية الرخيصة نسبيا في هذه الدولة، ثم تقوم بتصدير إنتاجها للخارج، ومن الطبيعي أن تكون أسعار التحويل المستخدمة للمواد الخام وللإنتاج التام هي العامل المحدد للدخل الخاضع للضريبة . لذلك فإن الحكومة النرويجية إذا ما تبين لها أن أسعار التحويل لا تؤدي إلى ظهور الدخل المناسب للنشاط المبذول داخل حدودها فإنها تتدخل بإعادة توزيع دخل الشركة بين نشاطها الإقليمي ونشاطها الخارجي . (Sayer, 1995, pp.19-21; Greenhill et al, 1996, pp.265-267)

بالإضافة إلى ذلك فإن المعهد التنفيذي للضرائب وكذلك منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التابعة للأمم المتحدة قد اتفقا على منهج معين يتمثل في ضرورة تعديل أسعار التحويل أو تعديل النتائج المالية المعدة بواسطة هذه الشركات التابعة . كما أن هذا المعهد يشجع هذه المنظمة على إصدار تسهيلات ضريبية إلزامية للدول وذلك بالنسبة للتحويلات بين الدول المختلفة . (Bergguist, 1995, pp.40-42; Norman, 1980, p.27)

أما بالنسبة لاتفاقية الجات GATT (Onkvisit et al, 1989, pp.677-678) فإنها تشير إلى ظاهرة الإغراق وما سوف ينتج عنها من اختلاف ما بين أسعار التحويل الإقليمية وأسعار التحويل الدولية ثم بيان أثر ذلك على الشركات متعددة الجنسية وتوابعها من الناحية الضريبية .

ومن استعراض ما سبق يمكن القول : إن الاختلاف في أنواع ومعدلات الضرائب يشجع الشركات متعددة الجنسية على القيام بمجهودها لتخطيط عملياتها التجارية بشكل يؤدي إلى إظهار أغلب أرباحها، وذلك في الدول ذات معدلات ضرائب الدخل المنخفضة، حيث إن معرفة هذه الحكومات المختلفة لهذه الوسيلة المتبعة من قبل هذه الشركات دفعها إلى محاولة إيجاد وسائل يمكن عن طريقها استلام حصتها المشروعة والعادلة من ضرائب الدخل . (عفيفي، ١٩٨٧، ص ٣٧٤) (الفيومى،١٩٨٢، ص ١٤٢) (هورنجون، ١٩٩٣، ص ص ٢٨٧-٢٨٨)

إلا أنه يجب ألا يغيب عن الذهن أن هذه الشركات تكون لديها الخبرة التجارية التي تفوق خبرة دول الاستثمار المختلفة ، وبالتالي سوف يكون من الصعب على هذه الدول السيطرة على هذه الشركات بصورة فعلية ، حيث إن الميزانيات المالية لبعض هذه الشركات قد تفوق ميزانيات عدة دول ، فوجود نفوذ لهذه الشركات في عدة دول يؤدي إلى خدمة مصالحها وليس بالضرورة المصالح الوطنية لهذه الدول .

إلا أنه بالرغم من هذا النفوذ فإن هذه الشركات تواجه العديد من المشاكل وخصوصا مع الجهاز الضريبي في الدول المضيفة للاستثمار والتي تتمثل أهمها فيما يلي :

أ - مشكلة التغيرات في أسعار صرف العملة

ففي حالة قيام الشركة الأم بتصدير المواد الخام اللازمة للعمليات الإنتاجية لشركاتها التابعة العاملة في إحدى الدول المضيفة للاستثمار، وحدث تغير في أسعار صرف العملة أدى إلى ارتفاعها بالنسبة للتوابع ، فإن ذلك يعني أن تتحمل هذه الشركات فروق أسعار صرف العملات الأجنبية

نتيجة قيامها بسداد قيمة المواد الخام المستوردة بعملة الشركة الأم . (آل هاشم، ١٩٨٢، ص ص ١٧٠-١٧١) (Rodringuez, 1978, pp. 51-54)

وفي هذه الحال فإن الشركة الأم تتحمل عبء التغيير في أسعار صرف العملة وذلك خصما من أرباح الشركات التابعة لها، وذلك باعتبار أن فروق صرف العملة في هذه الحالة تعتبر من الأعباء الإضافية التي تؤثر على نتيجة أعمال الشركة التابعة، وخصوصا في حالة اعتمادها على استيراد مستلزمات الإنتاج من الخارج بنسبة تزيد عن المستلزمات المحلية .

وهذا ولاشك سوف يؤثر على الوعاء الضريبي لها ، مما يعنى أن الضريبة المستحقة تكون مرتبطة بطريقة تحديد سعر التحويل .

بجانب ذلك فإن هناك مشكلة أخرى قد تواجه الشركات التابعة العاملة بمصر – على سبيل المثال – والتي تتمثل في وجود مخزون سلعي محول إليها من الشركة الأمريكية الأم ويقيم بالدولار الأمريكي على سبيل المثال، وقد تم ترجمته بسعر الصرف الجاري للجنيه المصري مقابل الدولار الأمريكي وقت إقفال الحسابات الختامية وإعداد الميزانية العمومية ، وقد حدث انخفاض في سعر صرف الجنيه المصري مقابل الدولار الأمريكي . ونتيجة لما سبق فإنه سوف يترتب عليها وجود فروق إعادة ترجمة المخزون السلعي، فهل هذه الفروق تعتبر واقعة منشئة للضريبة وبالتالي تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال أم لا ؟

وهذا يعني ولاشك من وجهة نظر الباحثة أن أي تغير في أسعار التحويل سوف يتأثر ولا شك بالتغير في أسعار صرف العملات مما قد يؤدي إلى إرباك هذه الشركات عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة – بالإضافة إلى صعوبة إجراء المقارنات بين الشركات التابعة بعضها البعض، وبين هذه الشركات والشركة الأم– وذلك نتيجة للتغيرات المستمرة في أسعار صرف عملة الدولة المضيفة للاستثمار مقابل عملة الدولة التي بها الشركة الأم ووفقا لقوة أو ضعف سعر الصرف لعملة الدولة التي بها الشركة الأم (ويطلق عليها العملة الوظيفية) .

وبالتالي فإن أسعار التحويل سوف تتأثر وتتقلب ما بين الارتفاع والانخفاض وفقا لهذه التغيرات مما يؤثر ولا شك على أرباح الشركات التابعة وعدم ظهورها بقيمتها الحقيقية، مما قد يؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل بين هذه الشركات والسلطات الضريبية. (الفيومي، ١٩٨٢، ص ١٤٣) (Edgar, 1977, p. 20)

لذلك فإن هذه المكاسب أو الخسائر الناشئة عن هذه التغيرات من فترة إلى أخرى يجب أن توضع في الحسبان عند تحديد صافي الدخل خلال الفترة المحاسبية التي تم فيها هذا التغير حتى يتم التحاسب الضريبي على أساس سليم .(FASB, 1981, p. 6)

ففي الولايات المتحدة الأمريكية نجد أن النظام الضريبي الأمريكي ينص على أنه طالما تحقق ربح من وراء عملية التحويل فإن هذا الربح يخضع لضريبة الدخل الأمريكية وذلك عند ورود القوائم المالية من الشركات التابعة وإعادة تصوير القوائم المالية الموحدة للمجموعة ككل .

أما بالنسبة لهذه المشكلة في جمهورية مصر العربية فإن هناك عدة آراء (عامر، وآخرون، ١٩٩٠، ص ص ١٠-١١) (الكتاب الدوري رقم ١٠) ، منها :

- **رأي اللجنة الفنية للنظام المحاسبي الموحد : ت**رى أن يتم تعديل المكون الأجنبي الذي تتضمنه الالتزامات طويلة الأجل القائمة في ٥٧٩١/٨٧ مع ما يقابلها من المخزون من المستلزمات السلعية التي استخدمت هذه الالتزامات في تمويلها على أساس سعر الصرف المعلن للعملة متضمنا العلاوة طبقا لقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٦٧ لسنة ٨٥والقرارات الوزارية التي تصدر معدلة له، وكذا كافة أعباء تدبير العملة مع تسوية نصيب الجزء المستخدم من المخزون من تكلفة تعديل تكلفة المكون الأجنبي المشار إليه على حساب مصروفات سنوات سابقة .

- **رأي الهيئة العامة للاستثمار/قطاع الخبرة المحاسبية :** يتم إعادة تقييم المخزون السلعي المقوم بعملات أجنبية في تاريخ تصوير الميزانية طبقا لسعر الصرف في تاريخ إقفال الميزانية مع ترحيل فروق العملة المدينة إلى الجانب المدين من حـ/أ . خ وعمل مخصص لتقويم العملات الأجنبية إذا كانت فروق العملة دائنة .

- **رأي قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ :** تقضي اللائحة التنفيذية لقانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٨ بإعادة تقييم المخزون السلعي المقوم بالعملات الأجنبية وترحيل فروق العملة الناتجة عن عملية التقييم إلى حـ/ أ. خ ويتم تقييم المخزون السلعي في حالة فروق تكاليف تدبير العملة كما يلي :

١ ـ اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد : تحمل فروق تكاليف تدبير العملة على حساب تعديل تكلفة المكون الأجنبي المشار إليه آنفا، وتتم تسوية نصيب الجزء المستخدم من

المخزون (من تكلفة تعديل تكلفة المكون الأجنبي) المشار إليه على حساب مصروفات سابقة .

٢ ـ الهيئة العامة للاستثمار/قطاع الخبرة المحاسبية : بالنسبة للفروق المدينة لتدبير العملة الناشئة عن سداد الالتزامات بسعر صرف يزيد على سعر الصرف وقت التعاقد، تتطلب تحميل الفروق على حسابات المنشأة موافقة الجمعية العمومية .

٣ ـ قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ٨١ : وقد اعتبر القانون فروق تكاليف تدبير العملة أحد بنود حسابات النتيجة المحققة تحت اسم "فروق تقييم العملات الأجنبية" وتدرج في المرحلة التالية من الحساب الختامي .

ويرى (عامر، وآخرون، ١٩٩٠، ص١١) أن الحل الملائم لمعالجة هذه المشكلة يكون عن طريق استخراج فروق أسعار الصرف الناتجة عن اختلاف أسعار الصرف في تواريخ الشراء عن سعر الصرف في نهاية السنة المالية مع استخراج معدل تصحيح لكل وحدة من العملات الأجنبية، ثم يتم تعديل تكلفة كل من المخزون وتكاليف الإنتاج وتكاليف المبيعات بما يخص كل بند من هذه البنود .

وبناءً على هذا الرأي فإن :

– فروق أسعار الصرف التي تخص المخزون السلعي المحول من الخارج يجب أن يعدل المخزون بها (باستخدام معدل التصحيح) واعتبارها أحد حسابات الميزانية .

– تعديل تكلفة كل من مستلزمات الإنتاج وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام معدل التصحيح واعتبار ما يقابلها أحد حسابات النتيجة ويمثل تصحيح تكاليف مستلزمات الإنتاج أو تكلفة البضاعة المباعة .

– الالتزام بالعملات الأجنبية الناشئة عن شراء مستلزمات إنتاج أو بضائع يجب تعديله بأسعار الصرف في نهاية السنة المالية واعتبار ما يقابل هذا التعديل من فروق أحد حسابات الميزانية.

– فروق أسعار الصرف الناتجة عن سداد الأقساط للالتزام بعملات أجنبية في السنة الحالية تعالج كإحدى حسابات النتيجة .

ومن وجهة النظر الضريبية يقترح أن تعدل أحكام قانون الضرائب على الدخل بحيث تشمل التعديلات ما يلي :

أولا : فروق تدبير العملات الخاصة بسداد قيمة السلع المحوَّلة بعملات أجنبية – تكون في صورة التزام على الشركات التابعة – من الشركة الأم إلى توابعها والتي تعامل ضريبيا كإحدى حسابات النتيجة .

ثانيا : فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة المخزون – الأجنبي والالتزامات الناشئة عنه– بعملات أجنبية تعامل كإحدى خصوم الميزانية. وترى الباحثة أنه يجب أن يتم قفله في حساب الاحتياطي الخاص إن وجد، أوفى حساب الاحتياطي العام وذلك في حالة اتباع الشركة الطريقة الجارية عند ترجمة قوائمها المالية .

ثالثا : فروق أسعار العملة التي تخص مستلزمات الإنتاج (إحدى مكونات السلع المحولة من الخارج) وتكلفة المبيعات تعامل كتصحيح لتكلفة مستلزمات الإنتاج وتكلفة البضاعة المباعة .

ب- مشكلة تحقق الخسائر

حاول فيتسوس (Vaitsos, 1970, pp. 205-207) صياغة نظرية لأسعار التحويل في الحالات التي تحقق فيها الشركات متعددة الجنسيات خسائر من عملياتها في دولة الشركة الأم .

وهو يرى أنه نتيجة لضخامة التكاليف غير المباشرة وكذلك المصروفات الخاصة بالأبحاث والتطوير، فإن هذه الشركة سوف تسعى إلى المغالاة في تقدير أسعار صادراتها إلى شركاتها التابعة أو تسعى إلى تخفيض أسعار وارداتها منها. وهذا بلا شك يؤدي إلى تخفيض وهمي في الأرباح بسبب هذه الخسائر وهي تسعى من راء ذلك إلى تخفيف أو عدم الخضوع للضرائب الجمركية أو ضرائب الدخل . (Tang, 1982, p. 182)

ويرى سانجايا ((Sanjaya, 197, pp. 176-177) أن النظرية السابقة مقيدة الاستخدام ومحددة التطبيق ، حيث إن حافز استخدام أسعار التحويل هنا يعتبر وسيلة لتخفيض العبء الضريبي، والذي سوف يوجد فقط إذا كانت حكومة الشركة الأم والتي تحققت فيها الخسائر لا تسمح بخصم هذه الخسائر من الفترات المالية المقبلة، والتي يتم فيها التحاسب الضريبي ما بين الشركة الأم والسلطات الضريبية .

وقد تتحقق الخسائر أيضا في حالة الدول المضيفة للاستثمار والتي تعاني من ارتفاع معدلات التضخم بها حيث إن رفع أسعار تحويل الصادرات منها يصبح أمرا مقلقا، فإذا كانت المنتجات من النوع الذي يتحمل رفع سعره محليا فإن ذلك سوف يؤدي إلى تحقيق أرباح محلية غير عادية وبالتالي

تحمل ضرائب محلية أكبر من المعتاد وظهور احتمالات الخسارة نتيجـة تدهـور قيمـة العملـة أو منـع تحويلها .

جـ - مشكلة التضخم

أما بالنسبة لرفع أسعار التحويل للواردات في هذه الدول (ذات معدلات التضخم المرتفعـة) فإن هذا الارتفاع يعتبر إجراء غير مقبول نظرا لأنه سوف يؤدي إلى زيادة مساوئ التضخم ويؤدي إلى حدوث خسائر. أي أن التضخم المالي الناتج عن انخفاض القوة الشرائية للنقود له تأثير ولا شك كبير على أسعار التحويل والتي تؤثر بدورها على التقارير المحاسبية ومدى منفعتها للطوائف المتعددة المستفيدة من هذه التقارير ومنها مصلحة الضرائب . فإذا كانت هذه الأسـعار في تغير مستمر مـن فترة إلى أخرى فإن قيمة هذه التقارير تكون قليلة ومنفعتها لهذه الطوائف ضئيلة للغاية وهذا بسـبب أن نتائج الأنشطة التجارية لهذه الشركات ستكون وهمية ومبنية على أسس ومقاييس غـير حقيقيـة بالنسبة لمركزها المالي . وهذا يؤدي إلى أن الدخل الخاضع للضريبـة لا يمثـل الواقـع ولا الحقيقـة مما يؤدى إلى حدوث العديـد مـن المشـاكل بـين السـلطات الضريبيـة وهـذه الشـركات. بالإضافـة إلى صعوبة إجراء المقارنات بين التقارير الختامية في هذه الشركات بصورة دقيقة وصحيحة من سـنة إلى أخرى أو بين الشركات المختلفة في الدول المختلفة والتي توجد بها التوابع نظرا لاختلاف معـدلات التضخـم المـالي فيـها ومـدى أثـره علـى انخفـاض القـوة الشـرائية للنقـود. (آل هاشـم، ١٩٨٢، ص ص٧٤-٧٥) (آل هاشم، ١٩٨٩، ص٣٠) (Balkaoui, 1991, p. 223)

د - مشكلة تحول الأرباح المحققة من داخل الدولة المضيفة للاستثمار إلى الخـارج (عفيفـي، ١٩٨٧، ص٣٧٦) (توماس، ١٩٩٠، ص ص٤١٧-٤١٨) (Shulman, 1973, p.74) (آل هاشم، ١٩٨٢، ص١٧٢) (Edgar, 1977, p. 20) :

في كثير من الأحيان قد تقـوم بعـض الـدول بسـن القوانـين الـتي تحـد أو تمنـع تحويـل أربـاح الشركات متعددة الجنسية إلى الخارج لسبب أو لآخر، ولكن أمكن لهـذه الشـركات التغلـب علـى هذه المشكلة عن طريق رفع أسعار تحويلاتها إلى توابعها بحيث تخفض من حجـم أرباحـها الخاضعـة للضريبة في دولة الاستثمار . إلا أن هذا الأسلوب لا يخلو من العيوب لأنه سيزيد من صعوبة موقف فرع الشركة التابعة في الدول المضيفة للاستثمار في مواجهة المنافسة مع الشركات الأخـرى . كمـا أنه سيؤدي إلى صعوبة تقييم أدائها على أساس الأرباح المحققة حيث إن المديرين للشركة الأم سوف

يفخرون بارتفاع معدلات أرباحهم، في حين أن مديري التوابع يصبحون غير متعـاونين وينصرفـون عن أداء أعمالهم بصـور غـير مناسبة وذلـك نتيجـة أن أرباحـهم الظـاهرة في القوائـم الماليـة تكـون منخفضة بصورة غير حقيقيـة نتيجـة استخدام أسعار التحويـل كوسيلة لتـهريب الأربـاح المحققـة للخارج والتي تمنع قوانين الدولة تحويلها.

١ - ٤ أسعار التحويل والإدارة في الشركات متعددة الجنسية

إن الاختلافات الكبيرة بين الدول بعضها البعض والتي كثيرا ما يصعب التوفيـق بينـها تـؤدي إلى تعقيد عملية التسعير دوليا . والسؤال الذي يطرح نفسـه علـى المناقشـة الآن هـو: كيـف يمكـن التوفيق في ظل سياسة أسعار شاملة موحدة ؟ فعلى الرغم من أن تطبيق سياسة اللامركزية وفائدتـها في اتخاذ مختلف القرارات ومنها القرارات المتعلقة بأسعار التحويل وما تتطلبه مـن ضـرورة الحصـول على معلومات عامة وكافية عن الأسواق الخارجيـة والفوائـد الموزعـة إلا أنـها قـد تـؤدي إلى مزايـا وهمية Alleged . (Zakie, 1991, p. 1)

إلا أنه لا يمكن أن نتوقع حلولا بسـيطة وسـهلة لكـل هـذه المشـاكل حيـث يجـب النظـر إلى الظروف الخاصة بكل دولة من وجهة عالمية، وقد يستدعي ذلك اتخاذ قرارات قد تبدو غـير منطقيـة من وجهة النظر المحلية . وتمثل هذه النظرة العالمية للمشاكل المبـدأ الأول في تحديـد أسـعار التحويـل السليمة .

كذلك يجب الأخذ في الاعتبار أيضا عند اتخاذ القرارات العوامل غير الملموسة والتي تنشأ مـن ظروف عدم التـأكد وعنصـر المخـاطرة المحيطـة بكـل سـوق أجنبي، وذلـك بالإضافـة إلى العوامـل الملموسة ، والمقصود من ذلك أنه عند إدراك العوامل الملموسة فإنه يجـب ألا يصـرف اهتمامنـا عـن العوامل غير الملموسة حيث إن هذه العوامل الأخيرة تأخذ أهمية فائقة في تحديـد أسـعار التحويـل ، وبالتالي تنعكس بوضوح على أعمال الشركات متعددة الجنسية ولذلك فإنه يجب عدم إهمالها بـأي حال من الأحـوال . عنـد تحديـد أسـعار التحويـل علـى المسـتوى المحلـي أو الـدولي علـى السـواء . (عفيفي، ١٩٨٧،ص ص٣٧-٣٧١)

ولتحديد هذه الأسعار فإنه يوجد العديد من الطرق التي يمكن استخدام إحداها أو مزيجا منها وذلك بناء على عدة عوامل منها :

– خطة تكلفة الإنتاج بالشركة (تشتمل بجانب تكلفة الإنتاج تحديد خطوط الإنتاج بالشركة) . (Balkaoui, 1991, pp. 220-221)

– الهيكل التنظيمي .
– مجال العمليات الخارجية وغيرها .

ويرى هويلر Wheeler أن هناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية، وذلك عندما تكون هناك اختلافات في نسب العائد المقرر بين الشركة الأم والشركات التابعة لها. لذلك فإن إدارة الشركة الأم تواجه بمشكلة تحقيق التوازن بين العديد من الاعتبارات المتصارعة والتي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد أسعار التحويل منها (Eiteman, et al 1992, p. 401) (Mostafa, et, al 1982, pp. 465-474) :

– رأس المال .
– الضرائب الجمركية وكذلك ضريبة الدخل حيث إن مبالغ الضريبة سوف تكون مختلفة .
– العائد على مساهمات الشركاء في الشركات المشتركة .
– القوة التفاوضية للمحولين .
– وكذلك المواقف المالية لهذه الشركات .

وتلعب إدارة هذه الشركات دورا أساسيا في وضع ومراجعة أسعار التحويل – سواءً على مستوى الشركات المحلية أو الشركات متعددة الجنسية، إلا أنه يلاحظ أن تدخل الإدارة في الشركات المحلية يكون أكثر من تدخلها في الشركات متعددة الجنسية – حيث تتبع في ذلك المنهج أو الأسلوب الإداري (Owens, 1982, pp. 14-15) (Goldberg, et al 1995, pp. 45-46.) (Ballkaoui, 1991, pp. 14-15) (A.A.A. 1979, pp. 15-44) (Cowen, 1979, pp. 17-21) ، أو تلجأ إلى استخدام المدخل أو المنهج الاقتصادي ، أو تستعين بالأساليب الرياضية والكمية لتحديد أسعار التحويل . (Bernhard, 1968, p. 145) (Petty,1972, pp. 74-84) (Henaidy, 1981, pp. 53-62) (Moustafa, et al 1982, pp. 62-474) .

وستناقش الباحثة أهم الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التحويل وذلك على المستوى الإداري بإيجاز (شحاته، ١٩٩١، ص ص٢٥٩-٢٦٠)

أولاً : طريقة التكلفة الكلية زائد هامش الربح : (Henaidy, 1980, pp. 34-42) (Arthur, 1970, p. 32) إن تحديد أسعار التحويل على أساس هذه الطريقة في حالة عـدم وجـود سـعر سـوق للمنتج الوسيط يمثل الطريقة الأكثر استخداما بين الشركات وتتمثل أهم مزايا هذه الطريقة في :

- سهولة الحصول على المعلومات حيث إن التكلفة الكلية قابلة للتحقق .
- سهولة الفهم من جانب إدارة الشركة الأم وشركاتها التابعة .
- سهولة إعداد التقارير الداخلية .
- انسجامها مع سياسات تسعير الأسواق .

أما بالنسبة للجوانب السلبية فيها فتتمثل في الآتي :

- عدم وجود الباعث على الرقابة على التكاليف .

- إن التكلفة الكلية قد تشتمل على عناصر الإسراف والضياع الناتجة عن عدم كفـاءة الأداء في الشركة المحول منها.

- إن أسلوب توزيع التكاليف غير المباشـرة يفتقـد إلى الموضوعيـة، ومـن ثـم فـإن احتسـاب هامش الربح كنسبة من التكلفة الكلية يمثل مكافأة لعدم الكفاءة والموضوعية. وذلك على الرغم من إمكانية الاعتماد عليها لرفع مستوى حماية مخرجات الشركة، وذلـك بتضخيـم التكلفـة مـن خـلال المغالاة في أسعار تحويل الواردات إلى الشركات التابعة مما يساعد إدارة الشركة على تحويل وتهريب الأرباح وعدم الخضوع للضريبة .

- كما تعد هذه الطريقة سلاحا قويا في أيدي الشـركات متعـددة الجنسـية للضغـط بـه عنـد المساومة على حقوق الامتياز وإبرام الاتفاقيات مع الدول المضيفة للاستثمار والتي قد لا تكون ملمة بها.

ثانياً : طريقة أسعار الســوق (موسى، ١٩٧٢، ص ص ٩٣–٩٧) (Horgen, 1977, pp. 680-681) يمثل سعر التحويل وفقا لهذه الطريقـة بالقيمـة السـوقية للمنتـج أو الخدمـة وهـو يعكـس التكلفة المتوفرة والناتجة عن العملية الداخلية. وتحقق هذه الطريقة العديد من المزايا منها :

– تمكين الشركة الأم من اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد حجم الإنتاج الذي يتم تحويله من الشركة الأم إلى شركاتها التابعة .

– تقليل القدرة البيعية والتوزيعية .

– تقييم أداء هذه الشركات وفقا لمؤشرات مالية يتم إعدادها باستخدام البيانات المتعلقة بأحدث الأسعار للعناصر المستنفدة في العمليات الإنتاجية مع تحديد القيم الحقيقية لهذه العناصر عند تحديد أسعار التحويل بين الشركة الأم وشركاتها التابعة .

– تساعد على تحقيق اللامركزية في اتخذ القرارات حيث تسمح لكل من الشركة الأم وشركاتها التابعة باتخاذ القرار الذي تعتقد أنه في مصلحتها .

بالإضافة لذلك فإن هذه الطريقة تعتبر من أفضل الأسس التي يمكن الاعتماد عليها عند تقييم أداء الشركة البائعة مقارنة بأداء الشركات المنافسة، وبالشكل الذي يساعد على تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتج الوسيط مما يؤدي إلى ارتفاع كفاءة أداء الشركة البائعة .

إلا أنه بالرغم من هذه المزايا فإن هناك العديد من جوانب القصور فيها :

– إن أسعار السوق المتعلقة بها قد يكون من الصعب الحصول عليها خصوصا في تلك الظروف التي قد تختلف فيها مواصفات المنتج الوسيط عن تلك الخاصة بالمنتج الذي يباع في السوق ، وقد لا يحقق سعر السوق المعدل في هذه الحالة أهداف الإدارة .

ثالثاً : طريقة السعر التفاوضي (طريقة مدى الذراع) (Greene,1970, p.23; Michael, 1980, pp.6-10; Mclachlon,1980, CA23/A1-A2) : يوجد في الأدب المحاسبي العديد من التوصيات التي توصي باستخدام هذه الطريقة، ويتم تحديد السعر هنا من قبل إدارات البيع والشراء بالفروع أو التوابع المختلفة وموافقتها على السعر وفي هذه الحالة يكون كلا الطرفين المتفاوضين راضيًا ، أو يكون هذا السعر ملائما لهما .ويتم ذلك في حالة وجود سوق مفتوحة. وعند استخدام هذا السعر فإنه يجب مراعاة ما يلي :

– أن يكون للمنتج الوسيط سوق خارجية وللمتفاوض الحرية الكاملة للتعامل الخارجي .
– أن يتم أخذ موافقة الإدارة العليا على إجراء التفاوض والمساومة .
– أن يتوافر للمتفاوضين القدر الملائم من المعلومات والبيانات المتاحة عن السوق . إلا انه

يلاحظ أن السعر المحدد وفقا لهذه الطريقة يتم تحديده بدرجة كبيرة وفقا للقدرة التفاوضية للمديرين .

وفي دراسة تمت في الولايات المتحدة الأمريكية تبين أن معظم الشركات الأمريكية تستخدم هذه الطريقة عند تحديد أسعار تحويلاتها. وقد ذكر أحد المشتركين في هذه الدراسة أن هذه الطريقة يتم استخدامها من قبل الشركات لتحقيق التوافق بين الأطراف الثلاثة التالية :

- سلطات الجمارك والتي تسعى إلى منع ومكافحة التهرب الجمركي .
- السلطات الضريبية والتي تسعى إلى منع ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من جانب الشركات والمستثمرين دافعي الضرائب .
- احتياجات حملة الأسهم في كل من الشركة الأم وتوابعها .

وهذا يتطلب ولا شك من الشركة عند اتباع هذه الطريقة أن يكون سعر التحويل المحدد وفقا لها مربحا تجاريا .

رابعاً: استخدام النماذج الرياضية والكمية في تحديد أسعار التحويل :(Balkaoui, 1991, pp. 206-236; Petty, et al 1972, pp. 74-84; Mostafa, 1982, pp.17-27; Henaidy, 1980, pp. 55-63) وهي تهدف إلى الوصول إلى مجموعة من القيم أو أسعار الظل والتي يمكن استخدامها في تحديد أسعار التحويل للمنتجات (أو الخدمات) المحولة من الشركة الأم إلى توابعها والهدف من استخدام هذه النماذج تحقيق عدة مزايا لهذه الشركات منها :

- تحاول هذه النماذج أن تأخذ في حسابها التغيرات التي تحدث في الظروف المحيطة بهذه الشركات وبحيث تكون متغيرات النموذج متمشية دائما مع ظروف الواقع .
- تحاول هذه النماذج مراعاة مبدأ استقلال إدارات مراكز الربحية دون إخلال بأهداف الإدارة العليا خصوصا في الشركة الأم .
- إن الاعتماد على سعر السوق أو سعر الظل باعتبار أيهما يمثل تكلفة الفرصة البديلة في النماذج الرياضية أو الكمية قد يؤدي إلى خلق حافز لإدارة الشركة البائعة أو المشترية أو كليهما لتطوير طريقة التصنيع أو لزيادة الإنتاج .
- نتيجة شمولها وإمكانية وضعها للعلاقات المتعددة التبادلية بين الشركة الأم وشركاتها التابعة فإن ذلك يمكنها أن تأخذ في الاعتبار معظم متغيرات المشكلة في وقت واحد .

– كما أنها تأخذ في الاعتبار فرض ندرة الموارد المتاحة في الشركة الأم أو في إحدى توابعها وذلك عند تحديد أسعار التحويل. ويرى بيرهارد (Berhard, 1968, p.145) أن الربح من المنتجات الداخلة في البرنامج الأمثل يمكن إرجاعه إلى ندرة الموارد المتاحة في الشركة والمستخدمة في عملية الإنتاج. كما أنه يجب أن تحمل التوابع بقيم هذه الموارد المحددة نتيجة استخدامها والتي تتمثل في سعر الظل باعتباره ممثلا هنا لتكلفة الفرصة البديلة والتي يمكن الحصول عليها بإيجاد أو استخراج الحل الأمثل للمشكلة .

من استعراض ما سبق يمكن للباحثة أن تستنتج أن هذه الطرق تعجز عن تحديد أسعار التحويل المثلى ، وذلك نتيجة ما يلي :

– تعدد الأهداف وتعارضها والتي ترغب معظم الشركات متعددة الجنسية في تحقيقها، حيث إنها لا تسعى فقط إلى تلبية أهداف عمليات الرقابة الإدارية والتي اصطلح عليها الأدب المحاسبي والمتمثلة في ضرورة مواءمة الأهداف بين إدارة الشركة الأم وإدارة الشركات التابعة لها، وإزالة إي تعارض بين أهدافهم وتقييم الأداء وتحقيق الاستقلال الذاتي داخل التوابع. كما أنها تسعى إلى تدنية إجمالي العبء الضريبي على مستوى الشركة ككل وذلك بنقل أرباح شركة تابعة إلى أرباح شركة تابعة أخرى خاسرة ، أو اختيار الشركة التابعة التي تعمل في دولة يكون معدل الضريبة فيها منخفضاً .

– محاولة الشركة الأم أو توابعها تجنب المشاكل أو القيود الاقتصادية أو السياسية التي تفرضها دولة الاستثمار على الشركات الأجنبية العاملة على أرضها .

ونتيجة لما سبق فإن هذه الأهداف تتعارض غالبا مع بعضها البعض وبالتالي فإنه حتى الآن لم يتم تحديد سعر التحويل الأمثل سواءً على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي مما يؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل وأهمها مشكلة التحاسب الضريبي وما ينتج عنها من ظاهرة التجنب أو التهرب الضريبي من جانب هذه الشركات باستخدام هذه الأسعار .

١-٥ طرق أسعار التحويل من وجهة النظر الضريبية في الشركات متعددة الجنسية

يقول كيم (Kim et al 1979, p.72) أنه منذ عشر سنوات كان الالتزام بضريبة الدخل من العوامل الهامة بالنسبة للشركات متعددة الجنسية، لكنه اليوم يعتبر في عالم الأعمال الدولية أحد العوامل العديدة التي يجب أن تأخذها هذه الشركات في حسبانها خصوصا عند صياغتها استراتيجية تحديد أسعار تحويلاتها .

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية (آل هاشم، ١٩٨٢، ص١٧٠) (Kafka, et al 1996, pp. 27-30) (Anonymous, 1996, p. 34) من أوائل الدول في العالم التي أعطت اهتماما كبيرا للتحاسب الضريبي لمواجهة الممارسات غير القانونية باستخدام سياسات أسعار التحويل من قبل الشركات متعددة الجنسية .

ومع ذلك فإن هناك العديد من الدول الأخرى (Horak,1996, pp.24-26) التي سنت لنفسها قوانين تلائم أحوالها الاقتصادية وتعمل على منع مثل هذه الممارسات ومنها جنوب أفريقيا والنرويج وفرنسا وغيرها . غير أنه من الملاحظ أنه حتى الآن لم يستقر الوضع بعد على الحل الأمثل لمشكلة أسعار التحويل لهذه الشركات حتى من خلال الاتفاقيات التي تبرم ما بين الدول وبعضها البعض .

وحتى لا تستخدم أسعار التحويل كوسيلة لتلافي العبء الضريبي من قبل هذه الشركات ، عمدت بعض الدول إلى استحداث وإصدار قوانين تمنع هذه الممارسات، وذلك كما في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال ، فإن هناك إدارة كاملة في النظام الضريبي الأمريكي ممثلة في مصلحة الإيراد الداخلي – IRS Sec 482 – وهي خاصة بتنظيم الأوضاع الضريبية والتحاسب الضريبي الدولي في حالة قيام مبادلات دولية يكون أحد الأطراف فيها شركة أو منشأة مسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية .

وقد تبنت بعض الدول المتقدمة قوانين ضريبية مماثلة ترتكز معظمها على استخدام أسعار السوق لتعديل أسعار التحويل بما يسمح بفرض الضرائب على الدخول الحقيقية الناتجة عن التحويلات والمبادلات مع الشركات الأخرى التابعة وحتى غير التابعة مع الشركة الأم .

وإذا قامت بعض هذه الشركات بمخالفة قوانين الضرائب فإن ذلك يؤدي إلى حدوث خلاف مع السلطات الضريبية . وفي حالات كثيرة يكون النزاع حول الممارسات غير القانونية لهذه الشركات باستخدامها أسعار تحويلاتها (عوض الله، ١٩٩٤، ص١٨٠) وكان فيصل النزاع هو الاتفاق على وسيلة تعديل أسعار التحويل الصورية لتصبح قريبة بقدر المستطاع من أسعار السوق أو السعر العادل .

وتتحدد قواعد تعديل أسعار التحويل في الولايات المتحدة الأمريكية باستخدام قاعدة عامة هي ضرورة الوصول إلى سعر السوق، وهو يتمثل في السعر الذي كان من الممكن لمنشأة أخرى غير تابعة أو قابضة التعامل به مع الغير في ذات الظروف وفي الأحوال المماثلة .

وفي الحالات التي يثار فيها النزاع والخلاف حول كيفية تعديل أسعار التحويل لتعبر عن أسعار السوق فإنه يتم استخدام أسعار تحويل للأصول الملموسة وأسعار تحويل للأصول غير الملموسة والتي تكون مقبولة من وجهة نظر السلطات الضريبية الأمريكية والتي تكون في نفس الوقت ملزمة للشركات متعددة الجنسية والتي يجب عليها اتباعها عند تحديد أسعار تحويلاتها لشركاتها التابعة العاملة بالخارج .

١-٥-١ طرق أسعار التحويل للأصول الملموسة الملزمة من قبل السلطات الضريبية الأمريكية للشركات متعددة الجنسية (Crow, 1994, pp. 41-47; Sharon, 1995, p. 39; Jane, 1980, pp. 24-39) :

أولا : طريقة السعر القابل للمقارنة وغير الخاضع لتحكم أطراف المتعاملين: هذا السعر يستخدم في صفقات المبيعات القابلة للمقارنة مع صفقات أخرى . ويمكن أن يستشف هذا السعر من معاملات الشركات مع شركات أخرى غير تابعة لها ، خاصة إذا كان هذا السعر المقارن عن كمية موردة من الخامات ذات المواصفات المتقاربة بقدر الإمكان مع غيرها محل النزاع، ويمكن إجراء بعض التعديلات على هذه الأسعار المقارنة قبل الاسترشاد بها .

وتعتبر هذه الطريقة مفضلة الاستخدام من قبل بعض الجهات مثل : السلطات الضريبية ، إدارة التسويق ، تحقيق استراتيجيات الشركة التي تسعى إلى تحقيقها إدارة الشركة .

ثانيا : طريقة سعر إعادة البيع أو التجزئة: وهو يعتبر الأفضل للتوزيع ، أو هو أساس التسويق للشركات متعددة الجنسية، حيث يضاف هامش ربح قليل لسعر الشراء، أو لا يضاف أي هامش (لسعر التجزئة) . ويتم تحديد السعر إذن على أساس افتراض وجود منتج من ناحية وموزع من ناحية أخرى ، ويفترض أن سعر السوق هو سعر البيع إلى الموزع بعد استنزال هامش ربح الموزع في الأحوال التي يمكن فيها تقدير هامش ربح، ويتم هذا في حالات أخرى بين شركات غير مسيطرة أو متحكمة في بعضها البعض .

ثالثا : طريقة سعر بيع محدد على أساس التكلفة مضافا إليه هامش ربح معقول يتفق عليه. وهذه الطريقة تعتبر مفضلة لدى الشركات الصناعية حيث إنه وفقا لهذه الطريقة تقوم الشركة بإضافة نسبة معقولة إلى تكاليف الإنتاج وذلك للحصول على نسبة ربح مناسبة لها .

رابعا : طريقة الأرباح القابلة للمقارنة: وهذه الطريقة تستخدم النسبة المضافة التي يتم تعيينها وذلك بالرجوع إلى مستوى متوسطات الصناعة ومعدل الربح أو نسبته، والذي يجب أن يعتمد على مؤشرات الربح الداخلي مثل نسبة العائد . وفي حالة ما إذا كان المنتج يتميز بالندرة في الأسواق فإن فرص استخدام هذه الطريقة لتحديد أسعار التحويل تكون ضئيلة .

خامسا : طريقة تحديد السعر على أساس تجزئة افتراضية لصافي ربح الشركة الأم والشركات التابعة لها، وذلك بالرجوع من صافي الربح المجزأ بطريقة عكسية إلى طريقة يتم بها تقدير الإيرادات لكل شركة تابعة ، ومن ثم تقدير الأسعار التي يتم بها التحاسب الضريبي .

سادسا : طرق أخرى : يمكن لممولي ضرائب الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية استخدام طرق أخرى في تحديد أسعار تحويلاتهم من وإلى الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بخلاف الطرق المذكورة السابقة ، والتي تكون من وجهة نظرهم معقولة وتتناسب مع ظروفهم .

١-٥-٢ طرق أسعار التحويل للأصول غير الملموسة الملزمة من قبل السلطات الضريبية الأمريكية للشركات متعددة الجنسيات (عوض الله، ١٩٩٤، ص ص ١٨٠-١٨١) (Crow, et al, 1994, pp. 41-71; Sharon, et al, 1995, p. 36) :

أما بالنسبة لتحديد أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية للأصول غير الملموسة من وجهة نظر السلطات الضريبية ، فإنه يمكن القول بأن طرق أسعار التحويل المستخدمة في تقييم أداء الإدارة أو الرقابة أو إعداد التقارير المالية هي نفس الطرق المستخدمة تقريبا في تحديد أسعار تحويلات الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة من الناحية الإدارية . ولكن هذه الطرق تختلف من حيث الأغراض الضريبية . وتتمثل في الآتي :

أولا : طريقة الصفقات القابلة للمقارنة وغير الخاضعة لتحكم الأطراف المتعاملين بها: وتعتبر هذه الطريقة مفضلة لأسعار تحويل الأصول غير الملموسة من الناحية الضريبية . وتستخدم هذه الطريقة في حالة الصفقات التي يمكن إجراء المقارنة بين المنتجات المنفصلة، وكذلك في حالة المنتجات المتشابهة أو الصناعة المتشابهة ، وهي هنا تختلف عن الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار تحويل الأصول الملموسة، حيث إنها تركز على إمكانية المقارنة بين الصفقة ككل وليس بين المنتج المباع فقط .

ثانيا : طريقة الأرباح القابلـة للمقارنـة: وهـذه الطريقـة تعتـبر شـبيهة بطريقـة السـعر القـابل للمقارنة عند تحديد أسعار تحويل الأصول الملموسة لأن المسموح به للشـركات الـتي تعمـل في ظـل ظروف متشابهة أن تحقق أرباحاً متقاربة، وفي حالة تحديد أسعار التحويـل للأصـول غـير الملموسـة فإن قوانين الضرائب الجديدة تقتضي بأن تكون الشركات التي تعمل في نفـس النشـاط تمتلـك ذات الأصول غير الملموسة التي تمتلكها الشركات الأخرى التابعة لنفس النشاط . والتشابه في هذه الحالة يعتمد على تشابه المنتـج والطـرق الـتي تسـتخدم بـها الممتلكـات (الأصـول) غـير الملموسـة وقيـود التعاقدات والأسواق الجغرافية بالإضافة إلى التشابه في الصناعة التي تنتمي إليها هذه الشركات .

ثالثا : طريقة تحديد السعر على أساس تجزئة افتراضية لصـافي ربـح الشـركة الأم أو شـركاتها التابعة : وهي طريقة مقبولة بالنسبة لأسعار تحويل الأصـول الملموسـة وغـير الملموسـة وذلـك علـى الرغم من وجود اختلاف بينهما .

رابعا : طرق أخرى: من الممكن استخدام طرق أخرى تكون معقولة ومقبولـة وتتناسـب مـع الظروف السائدة . وذلك كما هو الحال بالنسبة للأصول الملموسة حيث إنـه لا يوجـد خطـوط أو قواعد مرشدة في الرأي .

إلا أن الباحثة ترى أنه قد تحدث معارضة من جانب مصلحة الإيراد الداخلي والتي قد تؤدي إلى ارتفاع في التكاليف والأعباء لهذه الشركات نتيجة لعدم موافقة مصلحـة الإيـراد الداخلـي علـى الطرق المستخدمة في تحديد أسعار تحويلات هذه الشركات . وهذا ولا شك يعرض هذه الشركات لعنصر المخاطرة، ومحاولة سعيها للتجنب أو التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها، وممـا زاد مـن حدة هذه المشكلة تحصيل الضريبة بطريقة التعبئـة الآليـة (Report,1992, pp.2-43) وهـي أن يقـوم الممول بتعبئة نموذج التحصيل عن طريق الحاسب الآلي ثم إرساله عن طريق الفاكس (هذه الطريقـة غير الطريقة الذاتية) . وهناك طريقة أخرى هي أن يتم تعبئة النمـوذج الضريـبي ثـم إرسـاله بالـبريد الموصى عليه إلى مصلحة الإيراد الداخلي . والهدف من طريقة التعبئة الآلية هي تقليل الاعتماد على الأيدي العاملة وبالتالي تقليل نسبة الأخطاء . وقد لاقت هذه الطريقة استحساناً وقبولاً مـن جـانب المجتمع الضريبي الأمريكي حيـث بلـغ عـدد الذيـن قـاموا باسـتخدامها حـوالي ٤,٢ مليـون في عـام ١٩٩٠ وارتفع في خلال السبعة شهور الأولى من عام ١٩٩٢ إلى ١٠,٩ مليون ممول .

إلا أن الباحثة ترى أن ذلك قد يؤدى إلى ظهور مشكلة حادة عند تقييم هـذه الطريقـة وهـي مشكلة التهرب أو التجنب الضريبي عند استخدامها، حيث بلغ عدد الشركات والأفـراد المتـهربون من أداء الضريبة في عام ١٩٩٠م، ٤١١ حالة ، ارتفعت في خـلال السبعة أشـهر الأولى مـن عـام ١٩٩٢ إلى ١١٠٨٢ حالة تقريبا (حيث إن العدد الحقيقي لم يتم التوصل إليـه) . وبنـاءً علـى قـرار من رئيس مجلس الشيوخ للشئون المالية فإنـه طلـب مـن مكتـب المحاسبة العـام للولايـات المتحـدة الأمريكيـة (GAO) General Accounting Office أن يقـوم بعمليـة مراجعـة وتقييـم للطـرق المستخدمة من جانب IRS والمقبولة من وجهة نظرها بصفة عامة وذلك عند تحديد أسعار التحويل سواءً للأصول الملموسة أو غير الملموسة بصفة خاصة وذلك عند إجراء التحاسب الضريبي مع هـذه الشركات التي تمارس هذا النشاط سواءً على المستوى المحلي أو المستوى الدولي حتى تمنع وتكشـف في نفس الوقت عملية الاحتيال أو التهرب أو التجنب من الخضوع لهذه الضرائب من جـانب هـذه الشركات. وللحد من عملية التلاعب والاحتيال والتهرب مـن أداء الضريبـة المستحقة علـى هـذه الشركات فقد أوصى مكتب المحاسبة العامة (GAO) بالآتي (Report, 1992, p.42) :

– قبل تعبئة النموذج الآلي لا بد من قيام مكتب مكافحة التهرب الضريبي (المكتب الجنـائي) بفحص الموقف الضريبي السابق لكل ممول سواءً كان شخصاً طبيعياً أو اعتباريـاً يريـد استخدام أو تعبئة ذلك النموذج وتحديد موقفه السابق : هل هو مخالف للقانون وهـل سبق لـه القيـام بالتحـايل على القانون أو التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه .

– تحديـد الممولـين الذيـن رفضـت إقراراتـهم الضريبيـة مـن قبـل نتيجـة قيامـهم بالتحـايل أو التلاعب فيها حتى يتهربوا مـن أداء الضريبـة المستحقة عليـهم أو سـداد مبـالغ أقـل مـن المسـتحقة عليهم، وذلك عند استخدامهم النموذج السابق . ويتم ذلك عن طريق وضع مجموعة من الأسئلة في النموذج توضح ذلك ، منها على سبيل المثال :

هل رفض إقرارك في العام السابق ؟ (نعم – لا)
في حالة الرد بالإيجاب أرجو توضيح الأسباب والمبررات من جانبك .

– استحداث نموذج لهؤلاء الممولين الذين يقومـون بعمليـة التحـايل والتلاعـب في إقراراتـهم، وكذلك الممولين الذين لم يقوموا بتعبئة النموذج وإرساله في الوقت المحدد .

– استحداث خطوات لمراجعة هذه النماذج المعبأة آليا ومحاولة تقييمها وكتابة تقرير عنها يوضح الجوانب الإيجابية والسلبية فيها .

مما سبق يمكن للباحثة القول بأن طرق أسعار التحويل تؤثر وتتأثر بالعديد من العوامل سواءً الداخلية أو الخارجية ومن ضمنها النظام الضريبي سواءً المحلي أو في الدولة المضيفة للاستثمار. وللتدليل على ذلك فقد أعدت دراسة(Jane,1980, pp.24-38) في الولايات المتحدة الأمريكية على عينة من الشركات متعددة الجنسية ذات النشاط الصناعي وقد تم اختيار مائتين وعشر شركات من ضمن خمسمائة شركة صناعية كبرى والتي ينطبق عليها واحدة على الأقل من الخصائص التالية:

- المشاركة في الدراسة من مؤسسات البيع المحلية العالمية .
- المشاركة في الدراسة من جانب من لهم استثمارات خارجية .
- هذه الشركات مدعمة من قبل لجنة الصادرات الأمريكية .

وقد تم إرسال الاستبيان إلى المدير المالي في كل شركة، وعند جمع الاستبيان وتفريغه وتحليله تبين ما يلي :

- ٥٥٪ أجابوا على الاستبيان .
- ٤٥٪ لم يجيبوا .
- أن ٦٢ استمارة استبيان كانت صالحة للتحليل وكانت نسبتها تمثل ٥٤٪ .

أما الـ ٤٦٪ الباقية فإن :

١٨٪ أوضحوا أن شركاتهم لا تصدر سلعا لفروعها في الخارج ولذلك فليس لديهم أي معلومات لتقديمها .

٢٨٪ من النسبة الباقية رفضوا الاشتراك لأسباب خاصة .

ولقد أظهرت نتيجة الدراسة أن متوسط المنتجات المصدرة للخارج تمثل ١١٪ من إجمالي مبيعات الشركات، وأن ٤٢٪ تمثل نسبة التحويلات من الشركة الأم إلى فروعها أو توابعها بالخارج .

وهكذا فإن الـ ٦٢ شركة من الشركات متعددة الجنسية الأمريكية الصناعية تقوم بتحويل منتجاتها إلى فروعها بالخارج بزيادة قدرها ٧٥ مليار دولار أمريكي سنويا، وهذا يعني أن ٤٠٪ من

إجمالي التجارة العالمية تحدث بين الأطراف ذات العلاقات المتداخلة. وأن ٩٧٪ من القرارات المتعلقة بتحديد طرق أسعار التحويل قد تم اتخاذها بواسطة المديرين الأمريكيين في هذه الشركات بالإضافة إلى أن ٧٠٪ من المبيعات المصدرة للخارج من جانب هذه الشركات المشاركة في الاستبيان قد تمت عبر الجهاز الضريبي الأمريكي المشجع على عملية التصدير، و٦٣٪ عبر الشركات المحلية العالمية، و ٧٪ عبر مؤسسة النصف الغربي للكرة الأرضية التجارية (دول أوربا الغربية) . ووفقا لطرق أسعار التحويل للأصول الملموسة والتي يمكن استخدامها لتحقيق أغراض الضريبة (من تحليل المعلومات الواردة في الاستبيان فقد وجد أن هذه الشركات قد أعطت اهتماما كبيرا للضرائب والتي تمثلت في ضريبة الدخل الأمريكية الفيدرالية، ضريبة الدخل في الدولة المضيفة للاستثمار الضرائب الأمريكية الأخرى) . ومن تحليل الاستبيان على ضوء المقدرة على استعمال قاعدة الأسعار ووفقا للقوانين فإن :

أولا : طريقة الأسعار القابلة للمقارنة وغير المراقبة تقدم بيانات مالية تكون أكثر دقة، وذلك بالنسبة للأسعار القائمة على أساس تجاري ، وتوجد هذه الأسعار عندما :

– يتم البيع بواسطة مديري الشركات متعددة الجنسية لأطراف أخرى لا توجد أي صلة بينهم وبين هذه الشركات .

– يتم الشراء بواسطة مديري هذه الشركات من شركات أخرى ليست ذات صلة بها .

– يتم البيع بين شركتين ليست بينهما صلة وكلتاهما ليست من الشركات متعددة الجنسية .

ثانيا : طريقة إعادة البيع تعتبر من أنسب الطرق لتحويل البيع (المبيعات) للفروع أو التوابع للتوزيع النهائي لأطراف لا توجد صلة أو علاقة بينهم .

ثالثا : طريقة التكلفة زائد يمكن تقيمها بعد رفض السعر غير المراقب وإعادة البيع لعدم ملاءمتهما للوضع . وتعتبر طريقة التكلفة زائد هي الأنسب لتحويل المكونات أو السلع نصف المصنعة للفروع أو التوابع . ولتحديد الأسعار على أساس تجاري في ظل هذه الطريقة فإنه يتم تحديد هامش ربح مناسب يضاف إلى التكلفة من جانب البائع .

ومن تحليل الاستبيان فقد تبين أن نسبة ٤٣٪ من أفراد العينة يعتقدون أن الطريقة الأولى (غير المراقبة) هي الأنسب والأفضل لشركاتهم ، و٦٤٪ يعتقدون أن طريقة التكلفة زائد هي الأنسب

لهم ، و٥٪ يعتقدون أن الطرق الثلاثة غير مناسبة للصادرات من شركاتهم متعددة الجنسية .

ووفقا للقوانين الضريبية الأمريكية وعند تطبيق قاعدة أفضل طريقة لأسعار التحويل فقد وجد أن ٤٣٪ من عينة البحث يستخدمون طريقة الأسعار غير المراقبة نسبيا ، ١٥٪ يستخدمون طريقة إعادة البيع ، و٣٧٪ يستخدمون طريقة التكلفة زائد و ٥٪ يستخدمون طرق أخرى مناسبة لظروفهم .

من ذلك يمكن القول إن طريقة الأسعار غير المراقبة نسبيا وطريقة إعادة البيع هي طرق تعد على أساس السوق ، إذن فإن أسعار التحويل هنا يتم تحديدها وفقا للمعاملات التجارية السائدة بين الأطراف الذين لا تربطهم أي علاقة. أما بالنسبة لطريقة التكلفة زائد فهي لا تعمل أو تعد على أساس سعر السوق المحدد ، لذلك فإنه من المحتمل أن تكون أكثر عرضة للضغوط الخارجية .

ومن دراسة وتحليل هذه الدراسة الاستكشافية فإنه يلاحظ أنها قامت بتقديم معلومات كافية عن مدى تأثير الضغوط الخارجية على قرارات أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والبالغ عددها ٦٢ شركة أمريكية . وقد أمكن استنباط عدد من النتائج المختلفة نتيجة لهذه الدراسة ، والتي تمثلت في الآتي :

– أيد المشاركون الافتراض القائل بأن قرارات الشركات متعددة الجنسية والخاصة بأسعار التحويل تتأثر بدرجة كبيرة بعدد من الضغوط الخارجية .

– استخدام عنصر التحليل يشير إلى وجود أبعاد تابعة تعتمد على السلعة المحولة وتأثيرها بالمتغيرات المختلفة .

– حقيقة أن قرار أسعار التحويل يتأثر بدرجة كبيرة بالضغوط الخارجية والتي ربما لا تزيد عن احتمال إجراء تعديل على هذه الأسعار خلال عملية المراجعة والفحص من قبل مصلحة الإيراد الداخلي .

– إن الضغوط الخارجية أدت إلى إظهار مدى التأثير الكبير لها على قرارات أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية ، أي أن هذه الضغوط تكون أكثر من ناحية إجمالي المبيعات (التحويلات) إلى الفروع أو نسبة إجمالي التحويلات إلى الفروع أو التوابع .

– إن ضريبة الدخل الأمريكية والأجنبية لها تأثير كبير على قرارات أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والخاضعة للقانون رقم ٤٨٢ .

٢ - أثر التحاسب الضريبي على أسعار التحويلات في الشركات متعددة الجنسية في كل من جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية

يقصد بالتحاسب الضريبي لغويا وفنيا (أبوطبل، ١٩٧٦، ص ص٨٠-٨٢) : عملية محاسبة مصلحة الضرائب لمموليها تمهيدا لربط الضرائب المستحقة عليهم (تجري خلاله أعمال الفحص والمراجعة الضريبية لأنها عملية تستلزم من المأمور الفاحص أو المحاسب الضريبي إجراء فحص لدفاتر وسجلات الممول والرجوع إلى مستنداته ووثائقه والحصول على الأدلة والقرائن التي تمكنه من كتابة تقرير) وذلك من خلال قوانين الضرائب المختلفة، ومنها قانون ضريبة الدخل وقانون الاستثمار وقانون الجمارك وغيرها .

وعند قيام الباحثة بدراسة هذه القوانين المتعلقة بالشركات متعددة الجنسية- باعتبارها خاضعة لقانون استثمار رأس المال العربي والأجنبي وقانون الجمارك وقانون الضرائب رقم ١٥٧ لسنة ٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ - وكيفية تحاسبها ضريبيا عند قيامها باستخدام أسعار التحويل لبضائعها فقد لاحظت خلو معظم هذه القوانين الضريبية من كيفية إجراء هذا التحاسب وذلك على مستوى القوانين المصرية التي تعرضت بصورة موجزة لهذه التحويلات التي تتم على مستوى هذه الشركات .

غير أن هناك بعض الدول تحد من هذا العيب من خلال سياسات ضريبية محددة ومعلنة لهذه الشركات ومنها الولايات المتحدة الأمريكية .

وفي هذا الجزء سوف تتناول الباحثة ما يلي :

النظام الضريبي المصري ومعالجاته لأسعار تحويلات الشركات متعددة الجنسية وذلك من خلال ما يلي :

- دراسة قانون ١٥٧ لسنة ٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ سنة ٩٣ وذلك فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات الأجنبية العاملة في مصر وكيفية معالجته لمشكلة أسعار التحويل .

- دراسة قوانين استثمار رؤوس الأموال العربية والأجنبية وكيفية معالجتها لمشكلة أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية .

– المشاكل المترتبة على تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة من جانب الشركات متعددة الجنسية .

– ثم دراسة النظام الضريبي الأمريكي ومعالجته لأسعار تحويلات الشركات متعددة الجنسية.

٢-١ دراسة قانون ١٥٧ لسنة ٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ - الضريبة على أرباح الشركات الأجنبية العاملة في مصر وكيفية معالجتها لمشكلة أسعار التحويل

من دراسة القوانين المصرية المتعددة، والتي يمكن أن تكون ذات صلة بالشركات الدولية أو الشركات متعددة الجنسية والتي تقوم بتحويل سلعها أو خدماتها من وإلى مصر، فقد اتضح للباحثة أن المشرع قد أشار في بعض مواد هذه القوانين إلى هذه الشركات وتحويلاتها– يطلق عليها في بعض الأحيان المكون الأجنبي– بصورة موجزة ، فنجد أن في القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ قد نص في المادة رقم ١١١ من هذا القانون على أن :

" تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض منها والمضافة بالمادة رقم ٤ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣" . ومن تحليل هذه المادة يتضح أن هذه الضريبة ضريبة إقليمية تفرض على صافي دخل الشركات المشار إليها والمحققة في مصر بغض النظر عن جنسية أصحابها أو محل إقامتهم، وهذا يعني أن هذه الضريبة لا تسرى على ما تحققه هذه الشركات من أرباح في الخارج حتى ولو كان ملاكها مصريين وأجانب يقيمون في مصر (أبو زيد، ١٩٩٢، ص ص٢٧٦-٢٧٧) (غلاب، ١٩٩٢، ص ص ٤٤٣ -٤٤٥) (نور وآخرون، ١٩٩٢، ص ص٤٤٣-٤٤٥) .

بالإضافة إلى ما سبق نجد أن المشرع الضريبي قد حدد في نفس المادة الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة منهم : البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواءً أكانت :

– أصلية أي يكون غرضها الرئيسي الاستثمار في مصر ولوكان مركزها الرئيسي في الخارج.

– أو فروعا لهذه البنوك والشركات والمنشآت وتفرض ضريبة في هذه الحالة على الأرباح التي تتحقق من مباشرة النشاط في مصر فقط .

ومن دراسة وتحليل هذه المادة فقد اتضح للباحثة أن المشرع الضريبي قام بتحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح شركات الأموال ومنها الشركات الدولية والشركات متعددة

الجنسية سواءً أكانت الشركة الأم أو فروعها أو توابعها طالما أنها تمارس نشاطها في مصر وتحقق أرباحها فيها فإنها تخضع لهذه الضريبة .

وتفرض هذه الضريبة بسعر نسبي على النحو التالي :

– الضريبة القطعية حيث تنص المادة ١١١ مكرر من القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ والمضافة بالمادة الخامسة من القانون ١٨٧ سنة ٩٣ بسريان الضريبة بسعر ٣٢٪ وبغير أي تخفيض لمواجهة أية تكاليف على الإيرادات .

– الضريبة العادية حيث تنص المادة ١١٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ بسريان الضريبة بسعر ٤٠٪ من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة وذلك فيما عدا :

١. أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪ .

٢. أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه (باستثناء الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة) فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥٪ .

ويرى (كمال، ١٩٩٦، ص ص٣٧٠-٣٧١) أن أسعار الضريبة سالفة الذكر تعتبر في حد ذاتها تصاعدية ليس بالنسبة للدخل ولكن بالنسبة لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة .

بالإضافة إلى ذلك لم يوضح المشرع هنا هل هذه الضريبة سوف تسرى على :

– الشركات الصناعية المقيدة في السجل الصناعي فقط .

– أو الشركات الصناعية غير المقيدة في السجل الصناعي إذا زاولت أحد أوجه النشاط الصناعي وقامت بعملية التصدير (محمد، ١٩٩٠، ص ص ١-٣) .

ولتوسيع مجال التصدير فإن الباحثة تقترح تعديل نص القانون لكي يشمل كافة الشركات الصناعية التي تقوم بعملية التصدير والتي تكون مدرجة في القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية، مع العمل على ضرورة تخفيض سعر الضريبة على نشاط التصدير بحيث لا يزيد عن ٢٠٪ لما لعملية التصدير من مزايا عديدة تخدم الاقتصاد المصري .

٢-٢ دراسة قوانين استثمار رؤوس الأموال العربية والأجنبية وكيفية معالجتها لمشكلة أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية

تعتبر مصر من ضمن الدول التي تسمح تشريعاتها بإقامة مناطق حرة على أرضها تهدف من ورائها إلى إعفاء المشروعات المقامة بها من جميع أنواع الضرائب سواءً الضريبة على الدخل أو الضرائب الجمركية، وذلك بالنسبة للسلع أو الخدمات المحولة منها وإليها خارج حدود جمهورية مصر العربية . إلا أن المشرع قام بتحديد رسم موحد دوري يبلغ معدله ١٪ كحد أقصى من رقم هذه السلع أو الخدمات المصدرة أو المستوردة من الخارج ، وذلك مقابل الانتفاع بخدمات المرافق المتاحة في هذه المناطق ، الأمر الذي يتيح لهذه الشركات تحديد العبء الضريبي في كل حالة على حدة وذلك في ضوء الأرباح التي تحققها كل شركة .

٢-٢-١ العلاقة بين قوانين الاستثمار والمناطق الحرة وأسعار التحويل

عند قيام الباحثة بدراسة قوانين الاستثمار والخاصة بالشركات متعددة الجنسية المقامة بالمناطق الحرة (ق رقم ١٨٦لسنة٨٦ ، ق رقم ٥٩ لسنة ٧٩، ق رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤والمعدل بالقانون رقم ٣٣ لسنة ١٩٧٧، ق رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩) فقد اتضح لها أن المشرع الضريبي قد أعفاها من الخضوع لضريبة الدخل أو الضرائب الجمركية وذلك فيما يتعلق بعمليات التحويل منها أو إليها (الاستيراد أو التصدير) . (شرف الدين، ١٩٨٩، ص ص١-٧، ١٩٩٠، ص ص٦٦-٦٧) (الفيومي، ١٩٨٢، ص ص٢٢٧-٢٢٨) (كمال، ١٩٩٠، ص ص١٨٦-٢٣٥)

إلا أنها قد لاحظت أنه يوجد بالرغم من ذلك تعارض ما بين هذه ا لقوانين وقانون الإعفاء الجمركي . مما يؤدي إلى حدوث إرباك لهذه الشركات عند اتخاذ قراراتها المتعلقة بأسعار تحويلاتها نتيجة لهذا التعارض من جانب، ونتيجة لتعدد القوانين التي تخضع لها هذه الشركات من جانب آخر .

ومن أمثلة ذلك نجد أن المشرع في هذا القانون قد أعفى هذه الشركات من الضرائب المستحقة على مستلزمات مزاولة النشاط المحول من الخارج، ولكن لا يعفيها من مستلزمات الإنشاء المحولة من الخارج أيضا، والشركة لا تزاول نشاطها إلا إذا أقيمت وتم إنشاؤها .

من هنا ربما جاز تفسير نص المادة ٢/٣٠ من قانون الاستثمار الجديد رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ على إعفاء الأصول التابعة المحولة من الخارج والممثلة في العدد والآلات والمهمات والسيارات

الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط حالة استخدامها في إنشاء أو إقامة الشركة أو التوسع فيها ما دام كلاهما مرخصا به . وهذا يعني أنه تدعيما لهذا الرأي أن معنى مزاولة النشاط يتضمن أيضا إنشاء الشركة أي إقامتها وتشغيلها .

بالإضافة إلى ما سبق فإنه عند القيام بعملية المقارنة بين قانون الاستثمار القديم رقم ٤٣ لسنة ٧٤ وقانون الاستثمار الحالي رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ فإننا نجد أنه وفقا لنص المادة ٣٦ في القانون القديم أنه قد تم إعفاء جميع البنود السابقة الضرورية واللازمة للشركات المقامة بالمناطق الحرة من الخضوع للضريبة .

إذن فالنص هنا كان يعفي جميع هذه البنود سواءً كانت لازمة وضرورية لإنشاء الشركة أو لمزاولة نشاطها . في حين أن القانون الجديد كان صريحا حيث نص على إعفاء المستلزمات المحولة من الخارج واللازمة لمزاولة النشاط .

إلا أنه استنادا إلى الحكم الذي نصت عليه اللائحة التنفيذية لقانون الاستثمار في المادة ٢/١٢٢ والتي تناولته فإنه يمكن الرد على ما سبق ، بأن التجهيزات الرأسمالية المحولة من الخارج واللازمة لإقامة الشركات (أو المشروعات) لا تخضع للرسم المنصوص عليه بالمادة ٢/٣٧ من قانون الاستثمار، الأمر الذي مؤداه أن القانون كما يعفي مستلزمات الإنشاء من الرسم السنوي الموحد ١٪، فإنه يعفي الشركة (المشروع) من باب أولى من كافة الضرائب والرسوم .

من ذلك يمكن القول بأن المشرع بعد أن نص على عدم خضوع هذه الشركات وأرباحها الموزعة للضرائب والرسوم السنوية في مصر تم إخضاعها لرسم سنوي موحد، وجاءت اللائحة التنفيذية لقانون الاستثمار الحالي لتؤكد ذلك، بالإضافة إلى إيضاحها أن مستلزمات الإنشاء معفاة من هذا الرسم . وربما يؤيد ذلك التفسير ما تضمنته اللائحة التنفيذية لهذا القانون في المادة ٨٨ والتي تشير إلى أن الإعفاء الجمركي يستحق للأصول الثابتة للشركات (المشروعات) متى كانت لازمة ومتفقة مع الأغراض المرخصة لها . غير أنه يؤخذ على هذا التفسير المتعلق باللائحة التنفيذية بعض جوانب القصور بالإضافة إلى وجود تعارض في تفسير قانون الاستثمار الجديد .

٢-٢-٢ أهم جوانب القصور في تفسير اللائحة التنفيذية لقانون ٢٣٠ لسنة ٨٩

أولا : بالنسبة لما تنص عليه اللائحة التنفيذية لقانون الاستثمار في عدم خضوع مستلزمات الإنشاء للرسم السنوي الموحد المنصوص عليه في هذا القانون ، فإن هذا النص لا يؤدي إلى النتيجة

المتوقعة فمن ناحية الإعفاء من الضرائب فإن ذلك يتطلب تشريعاً – حيث إنـه لا ضريبـة ولا إلغـاء ولا إعفاء ولا تعديل إلا بنص القانون– إذن فليس بإمكان لائحة قانون الاستثمار أن تقـرر الإعفـاء من ضريبة منصوص عليها .

ثانيا : إن الرسم السنوي الموحد المنصوص عليه فرضه المشرع الضريبي لكي يحل محل الضريبة العامة على الدخل التي أعفت مشروعات المناطق الحرة من الخضـوع لهـا ومنـها الشـركات متعـددة الجنسية .

وترى الباحثة أن هذا الرسم يختلف مفهومة العلمي مع مفهوم الضرائب فليـس لـه أي علاقـة بالضرائب سواءً الضرائب الجمركية أو الضريبة على الدخل ، وإنما هو مقابل انتفاع هذه الشركات والمشروعات بالخدمات والمرافق العامة المتاحة في هذه المناطق .

أما الإشـارة إلى الأصول الثابتة في اللائحة التنفيذية لهذا القانون، فـإن ذلـك لا يعـني الإعفـاء الجمركي لمستلزمات الإنشاء ، إذ إن هذه الأصول كما تكون لازمة لعمليات الإنشاء، فإنها تكـون لازمة أيضا لمزاولة النشاط . وعلى أية حال فإنه ليـس في مقـدور هـذه اللائحـة أن تضيـف حكمـا جديدا لنص القانون .

٢-٢-٣ أهم جوانب التعارض في تفسير قانون الاستثمار الحالي

تخلص الباحثة مما سبق إلى أن هناك تضاربا وتعارضا ما بين قوانين الاستثمار المتعلقة بالمنـاطق الحرة وقانون الضرائب الجمركية لذلك فإنه يجب على المشرع الضريبي محاولة تلافي هـذا التضـارب ومعالجته. وتقترح الباحثة لتحقيق ذلك أن يتم تجميع كافة القوانين المتعلقة بالشـركات الاسـتثمارية في قانون واحد بحيث يتم تجنب هذا التعارض وهذا الكم الهائل من القوانين الـتي تـؤدي إلى إغـراق هذه الشركات في محاولة دراستها واكتشاف وتفسير جوانب الغموض بها ، ومحاولـة القضـاء علـى الثغرات الموجودة في هذه القوانين مع توافر قدر من المرونة فيه .

أما بالنسبة لأسعار تحويلات هذه الشركات فلم يتعرض لها المشـرع الضريـبي ، وربمـا يرجـع ذلك – من وجهـة نظـر الباحثـة – إلى أن معظـم عملياتـها الـتي تتـم في هـذه المنـاطق مـن تصديـر واستيراد تكون معفاة من كافة الضرائب (فيما عدا الرسم السنوي المحدد وهو مقابل الخدمات التي تحصل عليها هذه الشركات المقامـة في تلـك المنـاطق) وكذلـك قيامـه بإعفـاء الأصـول المحولـة مـن الخارج واللازمة لمزاولة نشاط الشركة .

بالإضافة إلى ما سبق فإن الباحثة ترى أن المشرع الضريبي لم يحدد أسعار التحويلات للأصول الثابتة اللازمة لإنشاء وإقامة هذه الشركات – وذلك على الرغم من وجود التعارض والتضارب السابق تناوله– لتحديد قيم الضرائب الجمركية المستحقة عليها مما يؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل بين هذه الشركات ومصلحة الجمارك . لذلك فإن الباحثة تقترح تعديل نص القانون بحيث تعفى هذه الأصول أسوة بالأصول اللازمة لمزاولة النشاط لتشجيع هذه الشركات على العمل في مصر طالما أنها تقوم بتصدير منتجاتها إلى خارج الحدود . حيث إنه عند المغالاة في مبالغ الجمارك فإن ذلك سوف يؤثر بلا شك على الأرباح الصافية للشركات فيخفضها مما يؤدى إلى هروب هذه الشركات من مصر وذلك على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها هذه الشركات للاقتصاد القومي .

٢-٣ المشاكل المترتبة على تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة من جانب الشركات متعددة الجنسية

تلتزم الشركات متعددة الجنسية بأداء الضريبة المستحقة عن نشاطها من واقع إقرارها الضريبي – وذلك بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي وخضوعها للنظام الضريبي المصري– في الميعاد المحدد لتقديمه ، حيث تنص المادة (١٢١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ بأنه "على الجهات المنصوص عليها في البنود ٣،١ من المادة ١١١ من هذا القانون أن تقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب الختامي السنوي أو خلال ثلاثين يوما من التاريخ المحدد في نظام الشركة لتصديق الجمعية العمومية عليه إقراراً مبينا فيه مقدار أرباحها أو خسائرها حسب الأحوال ، معتمدًا من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مرفقا به صورة من حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية معتمدة وكشف ببيان الاستهلاكات التي أجرتها الشركة مع بيان المبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة في الإقرار، ويجب أن تكون جميع هذه الأوراق موقعة من المحاسب المشار إليه بما يفيد أنها تمثل المركز المالي الحقيقي للجهة" .

كما تنص الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون المذكور على "بأن تربط على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الشركة إذا قبلته مصلحة الضرائب" .

ومن دراسة ما سبق فقد اتضح للباحثة أن الضريبة لا تفرض إلا في حالتين فقط :

– حالة الأرباح الفعلية التي تحققت نتيجة استغلال نشاط الشركة .

– حالة الأرباح الرأسمالية التي تحققت نتيجة بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للشركة، وكذلك الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أصل من أصول الشركة سواءً أثناء قيام الشركة أو عند تصفيتها .

ويقع على عاتق مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بالإقرار المقدم من الشركة طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادة ١٢١والمادة ١٢٢ من القانون المذكور متى كان مستنداً إلى دفاتر أمينة منتظمة من حيث الشكل ووفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن (القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣، م١٢٤ ،ف٣) .

٢-٣-١ تقديم إقرارات غير صحيحة وموقف مصلحة الضرائب

إذا توافر لمصلحة الضرائب من الأدلة والبراهين ما يثبت لها عدم مطابقة الإقرار المقدم من الشركات متعددة الجنسية للحقيقة، كان لها فضلاً عن تصحيح أو تعديل الإقرار ، أو عدم الاعتداد به وتحديد الأرباح بطريقة تقديرية، أن تلزم الشركة بأداء مبلغ إضافي للضريبة بواقع ١٠٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه مصريا، ويضاعف المبلغ في حالة تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة، فإذا ارتكبت في أي سنة من السنوات التالية للسنة الثانية زيد المبلغ الإضافي إلى ثلاثة أمثاله .(قانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ م٣، ف٤) .

إلا أنه يجب ملاحظة أن الزيادة في المبلغ الإضافي لا يتم تطبيقها إلا بالنسبة لأول إقرار تقدمه الشركة مخالفا للحقيقة، وذلك بعد إخطارها بالربط النهائي الأول وبعناصره وبأوجه مخالفة إقرارها للحقيقة وذلك حتى تكون الشركة على علم تام بالمخالفة التي وقعت منها، والتي تبرر مضاعفة المبلغ الإضافي للضريبة(قانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ م٣، ف٥) وتخضع الشركة بالنسبة لإقرارها المخالف للحقيقة لأداء المبلغ الإضافي للضريبة المقررة لارتكاب المخالفة لأول مرة .

وترى الباحثة أن الحد الأقصى للمبلغ الإضافي للضريبة والذي يمثل ١٠٪ من فرق الضريبة المستحقة يمثل مبلغاً زهيدا للغاية بالنسبة لهذه الشركات التي تتعامل بالملايين والمليارات، حيث إن

صافي دخل هذه الشركات والمدرج بإقرارها قد يشتمل على أرقام غير حقيقية خصوصا فيما يتعلق بتحويلات هذه الشركات حيث يمكنها أن تتلاعب في أسعارها لكي تتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها خصوصا وأن المشرع الضريبي المصري لم يشر إلى أسعار هذه التحويلات من قريب أو بعيد وذلك على الرغم من أهميتها خصوصا بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي الذي تتمتع به هذه الشركات .

لذلك فإن الباحثة تقترح تحديد طرق محددة لأسعار تحويلات الشركات متعددة الجنسية تكون مقبولة من جانب مصلحة الضرائب مع وضع قواعد وفرض غرامات ترتبط بهذه الطرق عند عدم التزام هذه الشركات بها حتى تحد المصلحة من استخدام هذه الأسعار كوسيلة للتجنب أو التهرب الضريبي ، مع ضرورة إنشاء إدارة مستقلة تتعامل مع هذه الشركات التي تقوم بعمليات التحويل (منها وإليها) مباشرة وذلك كما هو متبع في العديد من الدول .

بالإضافة إلى ما سبق فقد لوحظ من الناحية العملية أن بعض مأموريات الضرائب تعتبر أن تصحيح الإقرار أو تعديله يدخل ضمن حالات عدم مطابقة الإقرار للحقيقة، وتتمسك بالتالي بفرض المبلغ الإضافي للضريبة . (قانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ م٣) .

ويرى (محمد، ١٩٩٠ص ص١-٥) أن هذا يمثل إرهاقا للممولين حيث إنهم يحملون بمبالغ كبيرة واجبة السداد بخلاف الضريبة وذلك بدون وجه حق .

وترد الباحثة على ذلك بأنه إذا كان تصحيح أو تعديل الإقرار سوف يتم بمستندات جديدة بخلاف المستندات الأولى وذلك عند اتباع سياسات أسعار التحويل فإن هذه المبالغ الإضافية لا تمثل عبئا أو إرهاقا على هذه الشركات ، بل إنها تقترح فرض غرامات بمبالغ كبيرة على هذه الشركات عند قيامها بإجراء التصحيح أو التعديل في الإقرار بهذه المستندات الجديدة حتى لا تتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها باستخدامها أسعار تحويلاتها كوسيلة لتحقيق هذا الهدف .

إلا أن هناك نقطة جديرة بالمناقشة وهي أن القانون الضريبي المصري قد ألزم كل ممول (شخص طبيعي أو اعتباري) بأن يقدم إقرارا مبينا به من وجهة نظره مقدار أرباحه ، أو خسائره وفقا لأحكام القانون ، وواجب على المصلحة أن تخطره بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وأن تدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح والتعديل الذي أجرته ؟ فكيف إذن يكون هذا التصحيح والتعديل موجبا لسريان عقوبة المبلغ الإضافي للضريبة

وهي التي قامت به و لم يقم به الممول ؟

لذلك فإن الباحثة تقترح سريان هذا المبلغ الإضافي (مع تعديله لكـي يتناسـب مـع الظـروف الاقتصادية السائدة) على حالات التلاعب أو تعديل أو تصحيح الإقرار بمسـتندات جديـدة بخـلاف المستندات الأولى أو بالنسبة للشركات التي لم تقم بتقديـم إقرارهـا نـهائيا ، مـع تعديـل نـص المـادة ١٧٨(قانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ م١٧٨) مـن القـانون رقـم ١٥٧ لسنة ٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ لكي يتناسب مع ما هو مقترح ، مع تطبيق ما جـاء بنص المادة ١٦٦ من القانون المذكور بأن يكون لمصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيـذي بقيمـة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقـع الإقـرار المقـدم مـن الشـركة إذا لم يتـم أداؤهـا في الميعـاد القانوني دون حاجة إلى تنبيه بذلك ، ويكون إقرار الشركة في هذه الحالة سند التنفيذ .

أما في حالة عدم تقديم الإقرار في الميعاد المحـدد لتقديمـه فتلـتزم الشـركة بسـداد مبلـغ إضـافي للضريبة يعادل ٢٠٪ من الضريبة المستحقة من واقـع الربـط النـهائي، يخفـض إلى النصـف في حالـة الاتفاق ما بين الشركة والمصلحة دون الإحالة إلى لجنة الطعن . وترى الباحثة أن هذه النسـبة تعتـبر عادلة يجب تحصيلها من الشركات التي لا تلتزم بتقديم إقرارها في الميعاد المحدد .

٢-٤ النظام الضريبي الأمريكي ومعالجته لأسعار تحويلات الشركات متعددة الجنسية

(Eiteman, 1992 pp. 621-650; Corburn, 1981, p. 56) (كمـال،١٩٩٠، ص ص١٢٥-١٣٥)(Sharon, 1995, pp. 36-39; Mach, 1996, pp. 261-268; Curran, 1995, pp. 684-685)

في هذا الجزء سوف تتناول الباحثة النظام الضريبـي الأمريكي من خلال الضريبة علـى دخـل الشركات . حيث نجد أن النظام الصادر بموجب قانون ١٩٧٦ قد أصابه التعديل في أوقات لاحقـة خصوصا في سنوات ١٩٧٦، ١٩٨٦ ثم وضع اللوائح النهائية لأسعار التحويل في يوليو ١٩٩٤ .

وحيث إن محتويات هـذا النظـام تقـدم نمـاذج متنوعـة للتخفيـف مـن العـبء الضريبي علـى المواطنين الأمريكيين المستثمرين بالخارج وبصفة خاصة في بعض البلدان النامية والتي تتمثل في الآتي وفقا لقانون ١٩٧٦ :

- يتمتع المواطن الأمريكي المقيم بالخارج لمدة محددة عـام ضريبي أو ١٧ - ١٨ شـهر بخصـم مبلـغ محدد يمثل دخله الخارجي من الدخل الإجمالي.

– يتمتع المستثمر الأمريكي في البلدان النامية بنظام خصم الضريبة ويعفى من القيود الواردة أصلا على تطبيق هذا النظام .

– هناك حالات يعفي فيها المستثمر الأمريكي من الضريبة كلها إذا تم الاستثمار في مناطق معينة.

– وهناك نظام جديد يتم بمقتضاه تخفيض الضرائب على الأرباح المحققة في الخارج، حتى ولو وزعت داخل أمريكا ، ويظهر أثر التخفيض إذ قورن معدل الضريبة عليها بالضرائب على أرباح شركات أمريكية تعمل في دول متقدمة. كما يتيح النظام تخفيض سعر الضريبة على الدخل الناتج من بيع أو تصفية الاستثمار .

– نظام خصم الضريبة وبمقتضاه تتمتع الشركات الأمريكية بخصم من حصيلة الضريبة الأمريكية يعادل ٧٪ من قيمة الاستثمار المباشر و٧٪ من قيمة الأرباح الصافية بعد دفع الضريبة الأجنبية وذلك عند إعادة استثمارها في الدول النامية، وقد أدخل تعديل على هذا النظام في ١٩٨٦ استهدف به تخفيف العبء الضريبي على الشركات الأمريكية الأم والتي تقوم باستثمار أموالها في الخارج وتقوم بدفع الضرائب على الدخل الناتج عن هذه الاستثمارات ويتحدد مدى التخفيف بمقدار الضريبة التي دفعتها الشركة في دولة الاستثمار إذ يجري خصم هذا المبلغ من إجمالي المبلغ الخاضع للضريبة المستحقة عن استثماراتها الكلية (داخل الولايات المتحدة الأمريكية وخارجها) طبقا للنظام الضريبي الأمريكي ، ولكن لا يوجد حد أقصى للمبلغ الذي يخصم على هذا النحو إذ يجوز أن يزيد مقدار الخصم على مبلغ الضريبة المستحقة وفقا للقانون الأمريكي . وستستفيد من ذات الخصم الشركات الأمريكية التي تمتلك ١٠٪ على الأقل من رأس مال الشركة الأجنبية وذلك بالنسبة لنصيبها من الأرباح المدفوع عنها الضريبة الأجنبية .

ويتحدد وعاء الضريبة على دخل هذه الشركات كما يلي :

– إجمالي الدخل ويتمثل في جميع الإيرادات التي تحققها الشركة من كافة المصادر ، أي سواءً كانت عادية أو غير عادية أو رأسمالية .

– إجمالي الدخل المعدل ويتمثل في إجمالي الدخل مخصوما منه النفقات الجارية وتتضمن تكاليف المدخلات المستخدمة بشكل جارٍ كالعمل وتكاليف المدخلات الوسيطة المشتراة من مكان آخر . وبصفة عامة تكون هذه التكاليف واضحة ويسمح باستبعادها من إجمالي الدخل الكلي للشركة سواءً كانت مدفوعة أو مستحقة طالما أنها مرتبطة بالأعمال ، ولكن قد لا تتمكن الشركة من

خصم بعض هذه التكاليف لصعوبة قياسها عمليا كما هو الحال بالنسبة لمصروفات التدريب أثناء العمل .

– الدخل الخاضع للضريبة ويتمثل في إجمالي الدخل المعدل مخصوما منه بعض النفقات الرأسمالية مثل جميع الفوائد على الديون التي تحملتها الشركة (فيما عدا الفوائد على تمويل شراء موجودات الشركة المستخدمة) وكذلك تكاليف الأبحاث وغيرها .

ويتم حساب الضريبة المستحقة على الدخل الخاضع للضريبة وفقا لأسعار تصاعدية بالشرائح فنجد أن ميعاد تقديم الإقرار المؤقت يكون قبل اليوم الأول من شهر ٤ من السنة الضريبية . ويكون معدل الضريبة الواجب سدادها في شهر ٤–٢٥٪ – وشهر ٦–٢٥٪ – وشهر ٩–٢٥٪– وشهر ١٢–٢٥٪ . أما ميعاد تقديم الإقرار المؤقت التالي فيكون – من اليوم الأول من شهر٤ وقبل اليوم الأول من شهر٦ ، ويكون معدل الضريبة الواجب سدادها في شهر٦–٣٣٪– وشهر ٩–١/٣ ٣٣٪ – وشهر ١٢–١/٣ ٣٣٪ . أما ميعاد تقديم الإقرار المؤقت التالي فيكون من اليوم الأول من شهر٦ وقبل اليوم الأول من شهر٩ ويكون معدل الضريبة الواجب سدادها في شهر٩–٥٠٪ – وفي شهر ١٢–٥٠٪ – ، وأخيراً فإن ميعاد تقديم الإقرار المؤقت يكون من اليوم الأول من شهر٩ وقبل اليوم الأول من شهر١٢ ، ويكون معدل الضريبة الواجب سدادها في شهر١٢–١٠٠ ٪ .

ويتم تحصيل الضريبة على أساس التقدير الذاتي حيث تقدر كل شركة صافي أرباحها المتوقع تحقيقها وبالتالي مقدار الضريبة المتوقعة . وتلتزم الشركة بتقديم إقرار ضريبي مؤقت ربع سنوي قبل اليوم السادس عشر من كل من الشهر الرابع والسادس والتاسع والثاني عشر من السنة الضريبية ، وعلى أن تقوم بسداد الضريبة المستحقة من واقعه . ثم تلتزم الشركة بتقديم إقرار نهائي عن السنة الضريبية كاملة وذلك قبل اليوم السادس عشر من الشهر الثالث من السنة الضريبية التالية .

بالإضافة إلى ما سبق فإن المشرع الضريبي الأمريكي قد حدد قسمًا خاصًا في التشريع الضريبي الأمريكي للشركات الدولية والشركات متعددة الجنسية التي تحقق أرباحها نتيجة قيامها بإجراء تحويلات للسلع أو الخدمات من فروعها وتوابعها (من وإلى) الشركة الأم في الولايات المتحدة الأمريكية ، وبيان كيفية تحاسبها ضريبيا وذلك تحت القسم IRS Sec 482 .

٢-٤-١ التحاسب الضريبي للشركات متعددة الجنسية بالولايات المتحدة الأمريكية

إن فكرة تعامل هذه الشركات مع فروعها أو توابعها بشكل منتظم يعتبر من الركائز الأساسية في القسم 482 ، حيث تعطي اللوائح فيه التعليمات بشأن تنظيم العلاقات المتوقعة بين كل من مأموري الضرائب وممولي الضريبة ممثلين في هذه الشركات بحيث تكون التقديرات قائمة على أسس واضحة ، إلا أنه في بعض الأحيان قد يكون هناك استثناءات أو إعفاءات من الخضوع للضريبة ولكن يكون منصوصا عليها .

فعند قيام الشركات متعددة الجنسية بإجراء عمليات التحويل منها (إليها) إلى توابعها خارج الولايات المتحدة الأمريكية، فإن مأمور الضرائب يقوم بتطبيق القسم 482 عليها، حيث تنص اللوائح فيه على قيام المأمور بإجراء التعديلات في دخل الشركة التابعة المحولة للشركة الأم (إذا كانت الشركة الأم تسعى إلى تخفيض الأرباح عن طريق الخصومات أو الديون أو الخسائر أو أي تعديلات أخرى) حتى يصل إلى الدخل الحقيقي، ويطلق على هذا التعديل (التعديل الأول) .

بالإضافة إلى ذلك فإنه يقوم بإجراء تعديلات في دخل الفروع أو التوابع المكونة للمجموعة ككل (تعديلات في الربط) وذلك في حالة إذا كانت هذه التوابع قد سبق خضوعها للنظام الضريبي في دولة الاستثمار ، حيث إن النظام الضريبي الأمريكي يسمح بخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة من الدخل الخاضع للضريبة الأمريكية .

وفي حالة وجود قيود على تحويلات الأرباح المحققة في الخارج، فإن ممولي الضريبة في أمريكا قد أعطى القانون لهم حق تأخير المحاسبة عن هذا الدخل حتى يتسنى لهم الحصول عليه وتحويله إلى داخل الولايات المتحدة الأمريكية مع السماح لهم بتأخير أو تأجيل أو استبعاد النفقات المتعلقة بهذا الدخل .

ونظرا لأن التعديلات في الدخل والتي كانت تتم في القسم 482 في السنوات الأولى من تطبيق القانون كانت تتم بعد عدة سنوات من السنة التي يخضع فيها الدخل للضريبة وذلك نتيجة أن ممولي الضريبة الأمريكية كانوا يتأخرون في كثير من الأحيان في الحصول على دخولهم من توابعهم أو فروعهم الخارجية، وحتى لا يتم تعرضهم للجزاءات والغرامات الضريبية فإن وزارة الخزانة الأمريكية قد أدخلت العديد من الأحكام لرفع المعاناة عنهم وذلك عند إجراء التحاسب الضريبي، ويتمثل ذلك في الإجراءات من ٦٤ و٥٤ و٦٥ و١٧ حيث يتم تطبيق هذه الإجراءات

على السنوات الخاضعة للضريبة قبل الأول من شهر يناير ١٩٦٥ ، وذلك كالآتي :

– بالنسبة للدخول التي تقوم التوابع بتحويل نسبة ٩٠٪ أو أكثر من صافي دخلها إلى الشركة الأم خلال ٦٠ يوماً بعد انتهاء السنة المالية وذلك لعدة سنوات .

– في بعض الحالات التي تكون هناك قيود ومعوقات في الحصول على الدخل المحقق في الدولة المضيفة للاستثمار من جانب الشركة الأم، فإن مأموري الضرائب المسئولين عن التحاسب الضريبي بالنسبة للتحويلات من الخارج لا يتصرفون وفقا لإجراءات القسم 482 .

– يمكن تعويض الانخفاض في مبلغ الضريبة الناتج من تعديلات القسم 482 عن طريق إضافة الضرائب الخارجية التي كان يمكن لهذه الشركات عدم دفعها وذلك في حالة إذا كانت التوابع أو الفروع التي تعمل في دول أخرى لا يخضع دخلها للضرائب ويتم تحويل هذا الدخل للشركة الأم، وذلك وفقا لتعديلات IRS Sec 482 المقترحة و الخاصة برفع المعاناة عن هذه الشركات التي تقوم بالتحويل والخاضعة لإجراءات IRS Sec 482 ، والتي تمثل عوائد كان يمكن أن تحتسب على التوابع ولكنها لم تحتسب .

من ذلك يمكن القول بأن الشركة الأم يسمح لها بالتحاسب مع توابعها بما يعادل الدخل المعدل من قبل IRS Sec 482 ، وهذا الدخل الذي يتم استلامه من التوابع يكون في موعد أقصاه آخر يوم من السنة التي تم فيها التحويل .

مما سبق يمكن القول بأن IRS Sec 482 يتطلب أن يعمل كل كيان اقتصادي كوحدة محاسبية منفصلة ، حيث تظهر المشاكل هنا عندما تخضع هذه الكيانات للضرائب كلاً على حدة، ونتيجة لهذا فإن أسعار التحويل بين الشركات متعددة الجنسية الأمريكية وتوابعها العاملة بالخارج يتم تعديلها عن طريق مصلحة الإيراد الداخلي وذلك خلال عملية المراجعة والفحص الضريبي، فإذا كانت الشركة متعددة الجنسية لها أصول ثابتة تبلغ قيمتها على سبيل المثال ٥٠ مليون دولار أمريكي أو أكثر ولها معاملات خارجية فإنها تخضع لعملية المراجعة والفحص الضريبي من قبل مصلحة الإيراد الداخلي ، فإذا تطلب الأمر إجراء عملية تعديل في أسعار تحويلاتها من سلع وخدمات محولة للخارج عن طريق الشركة الأم نتيجة لضغوط خارجية، فربما يتولد عن ذلك أسعار اصطناعية لم يتم مراجعتها من قبل مصلحة الإيراد الداخلي مما يؤدي إلى إجراء التعديلات في أسعار التحويلات المستخدمة من قبل هذه الشركات وذلك عن طريق مصلحة الإيراد الداخلي .

بالإضافة إلى ما سبق فإن هذه الشركات قد تتعرض للغرامات المنصوص عليها حيث إن مصلحة الإيراد الداخلي أصدرت تعديلات في IRS Sec 6662 حتى تتلاءم مع لوائح IRS Sec 482 النهائية ، إلا أنه بالرغم من التعديلات في لوائح الغرامات في IRS Sec 6662 والتي حدثت في الفترة الأخيرة فقط، إلا أن هذه اللوائح ما تزال تحتفظ بتاريخ بدء سريان السنة الضريبية في ١٢/٣١ وذلك كما سبق القول .

٢-٤-٢ لوائح أسعار التحويل في قانون الضرائب الأمريكي

تقوم لوائح IRS Sec 482 بفرض مجموعة من التعليمات المشتركة بين الشركات متعددة الجنسية عند قيامها بتحديد أسعار تحويلاتها ، وذلك بصفتها من ممولي الضريبة الأمريكية وتقوم مصلحة الإيراد الداخلي بتحديد الدخل الخاضع للضريبة والذي يجب أن تنطبق عليه مجموعة من الشروط حيث تنص اللوائح النهائية على إجراء توجيهات موسعة وذلك فيما يتعلق بنطاق الدخل والشروط التي يجب أن تطبق على هذه الشركات ومنها على سبيل المثال إذا كانت عملية مقارنة أسعار التحويل لا يتم الوثوق بها فإن ذلك يدخل تحت الشروط القاسية التي يجب اتباعها مع الشركات متعددة الجنسية والتي تقوم بإجراء عمليات التحويل وذلك من جانب مأموري الضريبة .

بالإضافة لذلك فإن اللوائح الأخيرة تنص على أن تقوم هذه الشركات باستخدام أفضل طريقة لتحديد أسعار تحويلاتها ، وهي الطريقة التي تحقق بها أفضل (أعلى) دخل يمكن الوثوق به، مع الأخذ في الاعتبار ظروف التحويل التي تواجه هذه الشركات . ويتطلب تطبيق أفضل طريقة أن تستخدم هذه الشركات إحدى الطرق الستة المستخدمة في تحديد أسعار التحويلات الملموسة، والأربع طرق لتحديد أسعار التحويلات غير الملموسة – (وقد سبق للباحثة تناول هذه الطرق ومناقشة كل طريقة من الطرق المحددة وذلك في لوائح أسعار التحويل مع إعطاء نتائج للدراسة المقارنة بين الطرق المختلفة) .

وتوفر هذه اللوائح التعليمات والتوجيهات لهذه الشركات عند تطبيق قاعدة أفضل طريقة، وهذا يتطلب منها تقييم كل طريقة من طرق أسعار التحويل وذلك على الرغم من أن اللوائح تنص على أن الشروط المتشددة القاسية يمكن أن تطبق دون اشتراط عدم ملاءمة الطرق الأخرى .

وعلى الرغم من أن هذه الشركات سوف تقوم بعمل دراسات وتحليلات موسعة لأسعار تحويلاتها وفقا لتعليمات لوائح IRS Sec 482 إلا أنه يلاحظ أن لوائح الغرامات IRS Sec 6662

والمتعلقة بدرجة الدقة التي تحكم نوعية الوثائق والمستندات التي يتعين على هذه الشـركات أن تقـوم بإعدادها يجب أن توضح لهذه الشركات الإجراءات التي يجب عليها اتباعها حتى تتجنب الغرامـات المنصوص عليها وذلك في حالة حدوث تعديلات في إقراراتـها ، حتـى ولـو قـامت بتطبيـق لوائـح أسعار التحويل بدقة تامة، وبالتالي فإنه يتعين على هذه الشركات أن تمعن النظر في لوائح الغرامـات IRS Sec 6662 وذلك حتى يمكنها تحديد الوثائق والمستندات الأساسية حتى تدعم أسعار تحويلاتها.

٢ - ٤ - ٣ لوائح الغرامات المتعلقة بالدقة IRS Sec 6662

هناك غرامات مرتبطة بالدقة وهي محددة وفقا للوائح IRS وذلك فيما يتعلـق بعـدم حسـاب الضرائب المستحقة على الشركة وسدادها بصورة صحيحـة نتيجـة اسـتخدام أسـعار التحويـل غـير الدقيقة والممثلة في :

- غرامات متعلقة بأسعار التحويل .
- غرامات متعلقة بالتعديلات الصافية في الدخل .

ولا تطبق الغرامات الأولى إذا تم تحقيق المتطلبات المتعلقة ببيان الأسباب المنطقية وحسن النية، حيث تنص اللوائح IRS Sec 6662 على هذا الاستثناء .

" لا يتم تطبيق أي غرامات في هذا الخصوص فيما يتعلق بدافعي الضرائب الأقـل إذا ثبـت أن هناك أسبابا منطقية في المبلغ (الجزء) غير المدفوع وأن ممول الضريبة قد تصـرف بحسـن نيـة بالنسـبة لهذا الدخل غير المدفوع" . وفي ظل اللوائح السابقة واللوائح الجديدة فإن نفس التعديلات المنصوص عليها في IRS Sec 482 سوف يتم تطبيقها على المبالغ الخاضعة للتعديل الصافي .

٢ - ٤ - ٤ تطبيق غرامات أسعار التحويل على الشركات متعددة الجنسية

تطبق هذه الغرامات في حالة قيام الشركة بتقديم بيانات مالية مضللة أو خاطئة وتكون ناتجـة عن تطبيق أسعار التحويل، والتي قد تؤدي إلى قيام هذه الشركات بسـداد ضرائـب أقـل. وفي هـذه الحالة يتم تطبيق غرامات أسعار التحويل عليها بنسبة ٢٠٪ وذلك في حالة وجود أخطـاء كبـيرة في البيانات المالية وكذلك إذا كان سعر التحويل يعادل ٢٠٠٪ أو أكثر (أو ٥٠٪ أو أقل مـن المبـالغ التي قدرت IRS Sec 482 حيث إن ذلك يمثل السعر الصحيح من وجهة نظرها) .

أما في حالة وجود أخطاء كبيرة للغاية في هذه البيانات فإنه يتم تطبيق غرامات أسعار التحويل بمعدل ٤٠٪ وذلك إذا كان سعر التحويل يمثل ٤٠٠٪ أو أكثر (أو ٢٥٪ أو أقل من المبالغ التي قدرت IRS Sec 482 حيث إن ذلك يمثل السعر الصحيح من وجهة نظرها) .

٢-٤-٥ الغرامات المتعلقة بالتعديل في صافي الدخل (صافي الدخل المعدل)

تطبق هذه الغرامات إذا كان التعديل في أسعار التحويل الصافي الذي أجرته مصلحة الإيراد الداخلي للسنة محل التحاسب يزيد على حد أدنى معين (حيث يتم جمع المبالغ التي خضعت لغرامات أسعار التحويل مع المبالغ التي لم تخضع لها وذلك لتقدير التعديل الصافي لأسعار التحويل. فإذا زاد هذا التعديل عن الحد الأدنى، فإن الغرامة تطبق على الشركة) . وقد تم تحديد هذا الحد بواسطة قانون تسوية الميزانية الشاملة لعام ١٩٩٣ . ويتم تطبيق غرامات هذا التعديل بمعدل ٢٠٪ وذلك في حالة إجراء تعديلات كبيرة تزيد قيمتها على ٥ ملايين دولار أو ١٠٪ من الإيراد (الدخل) الإجمالي ، أيهما أقل . أو بنسبة ٤٠٪ في حالة إذا كانت هذه التعديلات تزيد قيمتها على عشرين مليون دولار أمريكي أو ٢٠٪ من الإيراد (الدخل) الإجمالي ، أيهما أقل .

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللوائح تنص على ضرورة التنسيق بين الغرامات على ألا يزيد مجموع الغرامات القصوى عن ٤٠٪ . فعلى سبيل المثال إذا خضعت شركة لغرامات أسعار التحويل بنسبة ٤٠٪ فإنها لا تخضع بالتالي لغرامات التعديل الصافي وذلك على الرغم من أنه يتم إدخال هذه المبالغ في حساب التعديل الصافي بهدف تحديد ما إذا كانت تعديلات أسعار التحويل تتعدى الحد الأدنى المنصوص عليه أم لا .

٢-٤-٦ تجنب غرامات التعديل الصافي

لم يؤد قانون تسوية الميزانية الشاملة OBRA لسنة ٩٣ إلى تخفيض الحد الأدنى لغرامات التعديل الصافي فحسب بل إنه غير أيضا من الشروط التي يمكن من خلالها تجنب هذه الغرامات . فلا يكفي أن يكون هناك أسباب كافية لتحديد أسعار التحويل ولا يمكن تجنب غرامات تعديل الصافي في أسعار التحويل إلا إذا اتبعت هذه الشركات أحد شرطين من شروط الأمان . وكلا الشرطين يتطلب وجود مستندات ووثائق معاصرة وأكثر توسعا يمكن إعدادها عند تطبيق لوائح أسعار التحويل الجديدة والخاصة بمصلحة الإيراد الداخلي وكذلك طريقة محددة ، إن شرط الأمان الخاص بهذه الطريقة يفرض على الشركات متعددة الجنسية الخاضعة للضريبة ما يلي :

أولا : أن تستخدم الطريقة المحددة في لوائح أسعار التحويل .

ثانيا : أن تستوفى بعض متطلبات التوثيق بحيث يكون اختيار وتطبيق هـذه الطريقـة منطقيـا، (وقائما على مبادئ قاعدة أفضل طريقة) حيث تعزز لوائح الغرامات الجديدة قـاعدة أفضـل طريقـة وذلك بأن نصت على أنه يستطيع ممولو الضرائب أن يستنتجوا بطريقة منطقيـة أن الطريقـة المحـددة تعتبر أفضل مقياس يمكن الوثوق به عند تطبيق الشروط القاسية فقط ، وذلك في حالة إذا ما تم بذل جهد مناسب لتقييم احتمال قابلية الطرق المحددة الأخرى للتطبيق . ويمكن أن تتمثـل هـذه المنطقيـة في عدة عوامل منها :

- الخبرة والمعرفة المتوفرة لدى ممولي الضرائب .
- الدرجة التي تتوفر فيها البيانات المالية الدقيقة مع دراسة ما إذا كانت هذه البيانات قـد تم تحليلـها بطريقة منطقية .
- ماهية الدرجة التي اتبع فيها ممولو الضرائب لوائح أسعار التحويل .
- الدرجة التي يتم فيها الاعتماد أو الاستعانة بخبير في الضرائب (محاسب ضريبي خارجي) .

وعلى ذلك فإنه يتعين على هذه الشركات عند اتباعها للطريقة المحددة أن تقوم بإعداد بعـض الوثائق الأساسية الخاصة بعوائد الضرائب المحددة في هـذه اللوائـح، وهـذه الوثـائق يجـب أن تصـف وتحلل أسعار التحويل الأساسية التي قامت بها هذه الشركات وذلك بدقة تامة .

من دراسة وتحليل ما سبق فإن الباحثة تستنبط أنه في حالة إذا كانت هذه الشركات تريـد أن تتجنب الخضوع لعقوبة الغرامات فإنه يمكنها عقد اتفاقيـات مسـبقة مـع مصلحـة الإيـراد الداخلـي وذلك فيما يتعلق بأسعار تحويلاتها . وإن كانت ترى أن ذلك يتطلب بذل جهد وتكـاليف ووقـت أكبر مـن جـانب هـذه الشـركات، وذلـك نتيجـة أن مصلحـة الإيـراد الداخلـي تتطلـب مـن هـذه الشركات العديد من الوثائق والتحليلات والشهادات حتى يتم تأمين الاتفاقية بينهما .

بالإضافة إلى ما سبق فإن عنصر المخاطرة لهذه الشـركات - بـالرغم مـن وجـود الاتفاقيـة - موجود بدرجة كبيرة ، وإن كانت تكاليف إعداد هذه الوثائق والشهادات وغيرها قد يفوق أو يزيد على العائد أو المنفعة المتوقعة من ورائها .

إلا أنه بالرغم من ذلك فإن الباحثة تـرى أن هـذه التعديـلات في قـانون الغرامـات، وكذلـك وضع اللوائح النهائية لأسعار التحويل لهذه الشركات ، يحد بدرجـة كبـيرة مـن ظـاهرة التجنـب أو

التهرب من أداء الضريبة، حيث إن هذه الغرامات تمثل ولا شك عبئا جديدا على هـذه الشـركات، وهو ليس بالعبء الهين خصوصا للشركات المخالفة .

٣- الخلاصة والنتائج والتوصيات

في هذا البحث قامت الباحثة بدراسة محاسبية مقارنة لأسعار التحويل في الشركات متعـددة الجنسية مع دراسـة مـدى تأثيرهـا وتأثرهـا بـالنظم الضريبـة في كـل مـن جمهوريـة مصـر العربيـة والولايات المتحدة الأمريكية وذلك من خلال قسمين :

القسم الأول : تناول أهم القيود التي تواجه الشركات متعددة الجنسية عند استخدامها أسعار التحويل .

القسم الثاني : ناقش أثر التحاسب الضريبي على أسعار تحويلات الشركات متعـددة الجنسـية في كل من جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية .

ونتيجة لهذه الدراسة فقد توصلت الباحثة إلى النتائج والتوصيات التالية :

- إن قرارات الشركات متعددة الجنسية والخاصة بأسـعار التحويـلات بينـها وبـين توابعـها العاملـة بالخارج تتأثر بمجموعة من الضغوط الخارجية، والتي ربما لا تزيد عــن احتمـال إجـراء تعديـلات في هذه الأسعار خلال عملية المراجعة والفحص من قبل مصلحة الضرائب وذلك عند قيامها بإجراءات التحاسب الضريبي لهذه الشركات.

- إن ضريبة الدخل يكون لها تأثير كبير على قرارات أسعار التحويل في هذه الشركات لذلك فـإن الباحثة تقترح وضع مجموعة من الضوابط المشــتركة لهـذه الشـركات عنـد تحديـد أسـعار تحويلاتـها وذلك باعتبارها من ممولي الضريبة، ووفقا لهذه الضوابط تقوم مصلـــحة الضرائـب بتحديـد الدخـل الخاضع للضريبة ويتم ذلك عن طريق وضع لوائح لأسعار التحويلات والتي تشتمل على العديد مــن التعليمات والتوجيهات لهذه الشركات عند استخدامها لإحدى الطرق المستخدمة في تحديـد أسـعار تحويلاتها سواءً أكانت ملموسة أو غيـر ملموسة، والتي تكون مقبولة من قبـل مصلحـة الضرائـب ، وهذا ولا شك سوف يؤدي إلى الحد من التلاعب في دخل هذه الشركات الخاضع للضريبة .

- ضرورة وضـع لوائـح أو تشـريع للغرامـات الـتي تطبـق علـى هـذه الشـركات في حالـة مخالفتـها لعنصري الأمانة والدقة، والتي يجب أن تتوافر في الوثـائق والمسـتندات الـتي تدعـم الإقـرار الضريـبي

الذي تقوم بتقديمه لمصلحة الضرائب، ويتم تطبيق هذه الغرامات في حالة عدم التزام هذه الشركات بلوائح أسعار التحويل. لذلك فإن الباحثة ترى ضرورة قيام المشرع الضريبي المصري بإعطاء اهتمام كبير لموضوع تحديد أسعار التحويل للأصول سواءً الملموسة أو غير الملموسة، وذلك نتيجة اتجاه الدولة إلى تشجيع الشركات المتعددة الجنسية على استثمار أموالها في مصر . حيث اتضح للباحثة أن المشرع الضريبي لم يعط أي اهتمام من جانبه لهذا الموضوع وذلك على الرغم من تأثيره المباشر على الحصيلة الضريبية (حتى في حالة منح هذه الشركات إعفاءات ضريبية لمدة معنية فإنه بعد انتهاء هذه المدة سوف تخضع هذه الشركات للنظام الضريبي المصري) .

- بالإضافة إلى ما سبق فإنها تقترح وضع قانون موحد في مصر لهذه الشركات يتضمن في جوانبه كافة التشريعات المتعلقة بهذه الشركات حيث إن هناك العديد من القوانين التي تخضع لها هذه الشركات مما أدى إلى وجود تعارض وتضارب بين هذه القوانين بعضها البعض وبالتالي فإن ذلك يؤدى إلى إرباك هذه الشركات وهروبها من مصر .

- عند قيام الباحثة بدراسة قانون الجمارك وقانون استثمار رأس المال العربي والأجنبي وقانون الضرائب المصري فإنها تجد أن المشرع قد جانبه الصواب في بعض الأحيان ، حيث إنها ترى أن معظم هذه القوانين قد أعطت هذه الشركات العديد من المزايا والتيسيرات الضريبية والحوافز الممثلة في الإعفاءات المتنوعة لهذه التحويلات (كما في المناطق الحرة أو الإعفاء من الضريبة في حالة إعادة التصدير أو إعفاء بعض المكونات بنسب معينة إذا تم بيعها محليا أو إذا كانت خاضعة لقانون استثمار رأس المال العربي والأجنبي أو غيره) . وترى الباحثة أن هذه الإعفاءات لا تمثل حافزا قويا لهذه الشركات في العصر الحالي حيث إنها تتعلق بالأرباح المحققة في السنوات الأولى من عمر الشركة والتي تكون بطبيعة الحال قليلة وربما نادرة في بعض الشركات . بجانب ذلك فإن هذه الإعفاءات تؤدي إلى التضحية بجزء من الحصيلة الضريبية المتعلقة بالخزانة المصرية وخصوصا في حالة إذا كانت دولة الشركة الأم – كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال – تفرض أنظمتها الضريبية ضرائب على أرباح شركاتها المحققة محليا وخارجيا (ضريبة الدخل) ، فإذا كانت مصر تعفي أرباح هذه الشركات لفترة معينة من الخضوع لنظامها الضريبي، ثم تخضع هذه الأرباح المحققة في مصر للنظام الضريبي في دولة الشركة الأم أمريكا مثلا، فهذا يعني أن ذلك يمثل استنزافا لموارد مصر، والذي لا يجب أن تتحمله الخزانة المصرية .

إلا أن الباحثة ترى أن هذه التضحية يقابلها مكاسب متعددة لمصر ممثلة في المكاسب الاقتصادية والمالية والاجتماعية المترتبة على قيام وإنشاء هذه الشركات في مصر مما يخلق فرص عمل جديدة للشباب، ويساعد على زيادة فرص التصدير، وجلب تكنولوجيا حديثة متطورة مما يؤدي إلى زيادة الدخل القومي وتحسين ميزان المدفوعات . بجانب ذلك فإن مصر تستفيد من هذه الشركات في حالة وضع قيود على تحويل كل أو بعض أرباح هذه الشركات إلى الخارج حيث إنه يتم إعادة استثمار هذه الأرباح في مشروعات أخرى أو في إجراء التوسعات في الشركة مما يؤدي إلى دعم الاقتصاد المصري .

ألا أنه بالرغم من هذه المكاسب فإنها توصي بتوخي الحذر عند منح الإعفاءات الضريبية طويلة الأجل لجذب هذه الشركات، حيث إنها تعتبر من وجهة نظر الباحثة الطريقة المثلى لتجنب أو التهرب الضريبي، ففي حالة ما إذا كانت الأرباح المحققة في السنوات الأولى من عمر المشروع بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي كبيرة فإننا نجد أن القائمين على أمر هذه الشركة يحاولون إبطاء العمل فيها حتى تنخفض الأرباح ، وبالتالي لا يؤدون الضرائب المستحقة عليهم للدولة. أو قد يقومون بتغير طبيعة النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي حتى يتم الاستفادة من إعفاءات جديدة وفقا للنشاط الجديد مما يؤدي إلى ضياع أموال على الخزانة المصرية .

- ضرورة سد الثغرات في كافة القوانين الخاصة بهذه الشركات بحيث لا تعطي فرصة للتجنب الضريبي أو التهرب الضريبي عند تطبيق لوائح أسعار التحويل .

- الحرص على اختيار مجموعة من الكوادر الوطنية الواعية المدربة بحيث يمكنها التعامل مع القائمين على هذه الشركات وإمكانية تطبيقهم لهذه القوانين الضريبية الخاصة بأسعار التحويل والغرامات الخاصة بها وأن يتم ذلك بموضوعية تامة .

- يجب على الدولة أن تقوم بتحديد المجالات والأنشطة التي ترغب الدولة في تنميتها والنهوض بها حتى يمكن جذب هذه الشركات للعمل بها ، مع دراسة مدى قدرة هذه الشركات في استمرار نشاطها ، في مصر بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي المقررة لنشاطها ، مع ضرورة وضع حد معين لهذه الإعفاءات بحيث لا يتم تجاوزه بأي حال من الأحوال .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

آل هاشم ، **ضياء الدين** (١٩٨٩) ، تطبيق الحلول المحاسبية المختلفة للتضخم المالي في بعض الدول ، *مجلة المحاسب القانوني* ، العدد **٤٧** .

آل هاشم، **ضياء داود صادق محمد البسام** (١٩٨٢) *المحاسبة الدولية*، جامعة الكويت، ط١، الكويت .

أبو زيد ، **حسن محمد حسين** (١٩٩٢) ، *دراسات في التحاسب الضريبي* ، دار الثقافة العربية ، القاهرة .

أبو طبل ، **عيسى محمد** (١٩٧٦) ، المحاسبة الضريبية والتحاسب الضريبي دراسة نقدية تحليلية ، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .

توماس، هيلين أفيدهنجز (١٩٩٠) ، *الإدارة الاستراتيجية*، ترجمة محمود عبد الحميد مرسي وزهير نعيم الصباغ، معهد الإدارة العامة ، الرياض .

حسين ، **كمال إبراهيم** (١٩٨٠) ، أسعار التحويلات مدخل فعالية نظام الرقابة الإدارة ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة – جامعة عين شمس .

الراوي ، **حكمت أحمد** (١٩٩٥) ، *المحاسبة الدولية* ، دار حنين ، مكتبة الفلاح، جدة .

شحاتة ، **أحمد بسيوني** ، **محمد** ، **الفيومي محمد** (١٩٨٣)، *دراسات في النظم المحاسبية : النظام المحاسبي الموحد وبعض الأنظمة المحاسبية الخاصة* ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .

شحاتة ، **طه طاهر إبراهيم** (١٩٩١) ، المناورة باستراتيجية تسعير التحويلات على المستوى الدولي – الأهداف والدوافع والحدود والعوامل المؤثرة فيها ، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين* ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد **٤٢** ، السنة الواحدة والثلاثون .

شرف الدين ، **أحمد** (١٩٨٩) ، اتجاهات السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار ، *كتاب الأهرام الاقتصادي* ، القاهرة .

عامر ، **أحمد وآخرون** (١٩٩٠) ، المشكلات الضريبية المترتبة على التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ، التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل ، *المؤتمر الضريبي الرابع* .

عبد الرزاق ، **عزيزة** (١٩٩٥) ، *المحاسبة والمراجعة الدولية* ، جامعة القاهرة .

عفيفي ، **صديق محمد** (١٩٨٧)، *التسويق الدولي : نظم التصدير والاستيراد*، وكالة المطبوعات، الكويت، ط٣ .

عوض الله ، **عبد المنعم** (١٩٩٤) ، *مقدمة في دراسات الجدوى في المشروعات الاستثمارية* ، دار الثقافة العربية، القاهرة .

غلاب ، **حسن أحمد** (١٩٩٢) ، *دراسات في النظام الضريبي وضرائب الدخل في التشريع المصري* ، مكتبة عين شمس ، القاهرة .

الفيومي، **محمد محمد** (١٩٨٢)، *الشركات الدولية مدخل اقتصادي محاسبي*، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

قانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ .

قانون استثمار رأس المال العربي والأجنبي رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ (ج. م. ع.) .

قانون الإعفاءات الجمركية رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ (ج. م. ع.) .

قانون الاستثمار ٤٣ لسنة ٧٤ المعدل بالقانون ٣٣ لسنة ٧٧ (ج. م. ع) .

قانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ (ج. م. ع.) .

الكتاب الدوري رقم١٠ لقطاع الخبرة المحاسبية بهيئة الاستثمار ، الصادر بتاريخ ٨٦/١/٢٨ .

كمال ، **حسن محمد** ، **سعيد** ، **عبد المنعم محمد** (١٩٩٠) ، *مشكلات ضريبية ، تحليلها اقتراحات علاجها*، مكتبة عين شمس ، القاهرة .

كمال ، **حسن محمد** ، **سعيد** ، **عبد المنعم محمد** (١٩٩٦)، *دراسات في المحاسبة الضريبية ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، الضريبة على أرباح شركات الأموال* ، مكتبة عين شمس، القاهرة.

مجلة التجارة، *تقرير عن عام ١٩٩٣* ، دور متزايد للشركات متعددة الجنسيات في الاقتصاد العالمي، العدد**٤١١**، مايو ١٩٩٤ .

محمد ، **سعيد عبد المنعم** (١٩٩٠)، دراسة انتقادية لأحكام الضريبة على أرباح شركات الأموال ، التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل ، *المؤتمر الضريبي الرابع* ، كلية التجارة، جامعة عين شمس .

مطاوع ، **إبراهيم جلال** (١٩٨٥) ، استخدام تكلفة الفرصة البديلة في تسعير التحويلات الداخلية في المنشآت اللامركزية ، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد **٣٢** ، السنة الرابعة والعشرون .

موسى ، **أحمد محمد** (١٩٧٢) ، مشاكل تسعير الإنتاج والخدمات المتبادلة داخل الوحدات الداخلية للمشروع ، *مجلة التكاليف والجمعية العربية للتكاليف* ، العدد **٣** ، القاهرة .

نور ، **أحمد وآخرون** (١٩٩٢) ، *المحاسبة الضريبية* ، الحرمين للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية .

هنيدي ، **حامد محمد** (١٤١٥) ، *المحاسبة الدولية* ، دار الآفاق للنشر والتوزيع، جدة .

هورنجون ، **شارل** (١٩٩٣)، *محاسبة التكاليف مدخل إداري : المحاسبة الإدارية*، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ، الرياض .

ثانيًا : المراجع الأجنبية

A. A. A. (1979) Transfer Pricing and Multinational Enterprises, *Report of The OECD, Committee of Fiscal Affairs Organization for Economic Co-operation and Development*, Paris.

Abdel Khulik, A. R. and **E. L. Lusk**, (1974) Transfer Pricing, A Synthesis, *The Journal Accounting Review*, January, 1974.

Aggarwall Raj, (1981) Simulation Model for Management Foreign Exchange in Multinational Company in **Naylor Thomas H.** *Simulation in Business Planning Decision Making* , La Jolle, California, The Society For Computer Simulation.

Al Hashim, D. D., (1992) International Dimensions in Accounting and Implications for Developing Nations, *Management International Review*, vol. **34**, Special Issue.

Anonymous, (1996) Overview of the Proposed Regulations on Transfer Pricing , *International Tax Review* (ITR), vol. 7, No. **4**.

Arthur L. Thomas, (1970) Transfer Pricing of the Multinational: When Will They Be Arbitraty, *Annual Meeting of the Association of Canadian Schools of Business, University of Manitoba* .

Balkaoui, A. R., (1991) Multinational Financial Accounting, *Quorum Books, London*, 1991.

Bellew, J., (1995) South Africa, Tax to Attract Investment, *International Tax Review*, vol. **6**, No.3.

Bergguist, Philop J., (1995) OECD Draft Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administration, *Tax Executive*, vol. **47**, No.

Bernhard, R. H. (1968) Some Proplems in Applying Mathematical Programming to Opportunity Cost , *Journal of Accounting Research*, vol. **1.**

Corburn, D. L., and **Milano, R.,** (1981) Dilemmas in MNC Transfer Pricing , *Management Accounting*, November.

Cowen S., Lawrence p. and **Linda, S.,** (1979) Multinational Transfer Pricing , *Management Accounting*, vol. **1**.

Crow, Stephen and **Sauls, Eugene**, (1994) Setting Right Transfer Pricing , *Management – Accounting* , vol. **76**, No. **6** .

Curran, Dennis J., Gordon, and **Richard A.,** (1995), U. S. Interagency Information Sharing on Transfer Prices and Customs Values, *Journal Tax Adviser* (TAD), vol. **15**.

David G. Harris, (1993) The Impact of US Tax Law Revision on Multinational Corporations - Capital Location and Income - Shifting Decisions, *Journal of Accounting Research,* vol. **31,** Supplement.

Edgar, M. Barrett, (1977) Case of The Tangled Transfer Pricing, *Harvard Business Review.*

Eiteman, D. K, Arthur I. Stonehill and **Michael H. Moffett**, (1992) *Multinational Business Finance,* 6th Edition, Addison-Wesley Publishing, Reading .

Engle, Haward S, (1995) Proposed Regulations Address Deconsolidation that Avoid Foreign Tax Credit Limitations, *Journal of Corporate Taxation*, vol. **21,** No. **4**.

FASB (1981) *Statement No. 52, Foreign Currency Translation* , FASB, Standford.

Goldberg, Sanford J, Alpert, and **Herbert H.,** (1995) Tax Court Adviser at Cost - Plus Formula for Transfer Pricing, *Journal of Taxation*, vol. **83**, No. **1**.

Greene, James and **Michael G**. (1970) Inter Company Transaction in the Multinational Firm , *The Conference Board,* New York.

Greenhill, Mitchell, and **Bee Charles W Jr**, (1996) Transfer Pricing Guidelines Issued by the OE, *Tax Adviser (TAD),* vol.**27**, No.5.

Hauworth, W., (1973) Problems in the Development of World Wide Accounting Standards, *The International Journal of Accounting*, pp.24-30.

Henaidy, Hemid M., (1980) Transfer Pricing for the Multinational Corporation, A Mathematical Programming Approach and A Case Study, *A Dissertation Presented to Faculty of the Graduate School, University of Missouri,* Columbia.

Henaidy, Hemid M., and **Rick, Elam,** (1981) Transfer Pricing for the Multinational Corporation, *The Intentional J. of Accounting,* vol.**16**, No. **2**.

Hoadlly, Walter E., (1983) Political Cycles and the Overseas Investment Climate, In Manchester, **Mark B.** (ed.) *The International Essays For Business Decision Markers*, vol. **VI**, The Center For International Business, Houston.

Horak, Wally, (1996) South Africa's New Rules in Action, *International Tax Review* (ITR), vol.**7**, No.**3**.

Horgren, C.T., (1977) *Cost Accounting: Managerial Emphasis*, Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Fourth Edition, pp. 680-681.

International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards,* (1996) London.

Jane O. Burns, (1980) Transfer Pricing Decisions in U.S. Multinational Corporations, *Journal of International Accounting*, vol. **11**.

Jeffrey S. Arpan, (1971) *International Intercorporate Pricing, Non American System – and Viewer*, Praeger, London.

Jeffrey S. Arpan, (1973) Multinational Firm Pricing in International Markets, *Sloan Management Review,* No. **14**.

Kafka, Gerald and **Ganeder, Fred,** (1996) IRS Seeks out Computer Access, *International Tax Review*, Vo.**7**, No.**3**.

Kim, S. H., and **Miller, S. W.,** (1979) Constituents of the International Transfer Pricing Decision, *Columbia Journal of World Business.*

Krauthamer, Nina, (1995) Brown Group Shows Interplay between Subpart F and Partnership Provisions, *Journal of Taxation of Investments*, vol.**12**, No. **2**.

Lall, S., (1980) *The Multinational Corporation, Nine Essays,* Machmillan London, Ch. **5**.

Mach Joseph D, (1996) Transfer Pricing Studies Still May be Needed to Comply with the Sec. 482 Regulations, *Tax Adviser (TAD),* vol. **27**, No. **5**.

Manzurul, Alam, and **Hoque Zahirul,** (1995) Transfer Pricing in New Zealand, *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, vol. **74**, No. **3**, pp. 32-34

Mclachlon K.J., (1980) Introduction to the Taxation Aspects of Inter Company Pricing of Goods and Intangibles including an International Overview. *European Study Conferences Limited*, London.

Michael Hallissey, (1980) International Transfer Pricing for Multinational, *Price Water House and Company*, London.

Mostafa, A., Sharp, J.A., and **Haward K.H.,** (1982) Transfer Pricing- A Survey Using Discriminant Analysis, OMEGA *Inter. J. of Mg mt. Sci*, vol. **12**, No. **5**.

Norman Price, (1980) OECD 1979 Report on Transfer Pricing and Multinationals, International Transfer Pricing For Multinational , *European Study Conferences limited*, CA 23/B1.

Onkvisit, S. and **John J. Shaw,** (1989) *International Marketing Analysis and Strategy,* Columbus, Ohio Merril.

Onsi, M., (1970*)* A Transfer Pricing System Based on Opportunity Cost, *Accounting Review.*

Owens, R. W., (1982) International Transfer pricing, *The Internal Auditor*.

Palrizio-Merciai, (1993) “Les Enterprises Multinationals En Droit International”, Bruylant, Bruxelles.

Petty, W., and **Walker, E.W.,** (1972) Optimal Transfer Pricing For the Multinational Firm, *Financial Management*.

Report to the Chairman, *Committee on Finanace, U.S. Senate*, (1992) IRS Can Improve Control over Electronic Filing Fraud, United States, *General Accounting Office*.

Robinson, R., (1980) *Foreign Investment in the Third world A Comparative Study of Selected Developing Country Investment Promotion Programs,* Chamber *of* Commerce of the United States.

Rodringuez, R., (1978) Measuring Multinational's Exchange Risk, *Financial Analysis Journal*, No. **35**.

Sayer Rupert, (1995) Compliance Over-burdens Companies, *International Tax Review* , vol. **6**, No. **2**.

Schwartz, Michael N, (1996) IRS Takes Heed of the Taxpayer, *International Tax Review*, vol. **7**, No. **4**.

Shapiro Alan C., (1992) “Multinational Financial Management”, Fourth Edition, Allyn and Bacon, London.

Sharon S. Lassar and **Terrance R. Skantz**, (1995) Changes in the IRS and New Regulations Impact Both: New Transfer Pricing Documentation Requirements and Penalties, *CPA Journal*, vol. **65**, No. **4**.

Shillinglaw, G., (1967) Cost Accounting Analysis and Control, *Homewood*, III, Richard D. Irwen, Inc.

Shulman, J. S. (1967) When The Price Is Wrong by Design, *Columbia Journal of World Business*, p.70.

Shulman, J. S., (1973) Transfer Pricing in The Multinational Firm, *International Marketing Strategy*, Edition by H. B. Thorelli-Baltimore, Pengium.

Tang, R., (1982) "Environment Variables of Multinational Transfer Pricing", A.U.K perspective, *Journal of Business Finance and Accounting*.

Unis C'etait, (1990) Aux Yeux De Ces Derniesrs, un Interet Suffirant pour Agir CG. David B. MAT THE WS, Controlling The Exposition of Strategically Sensitive Technology, *CJTL*, vol. **28**.

Vaitsos. C. V., (1970) "Transfer of Resources and Preservation of Monopoly Rents", *Harvard Development Advisory Service Memo*.

Walker, R., (1978) International Accounting Compromises The Case of Consolidation− Accounting , *ABACUS*, No.**14**.

Zakie. O., (1991) Corporate Planning Considerations for International Accounting, *Cost Review*, vol. **1**, No. **22**.

Transfer Prices in Multinational Companies and Taxation System: A Comparative Study

SIHAM MOHAMED ALI HASSAN
Assistant Professor,
Department of Accounting, Faculty of Commerce
Al-Azhar University (Branch for Girls), Cairo

ABSTRACT. Transfer prices may be used by multinational companies to minimize taxes or otherwise adversely affect the interests of the host country.

The applied transfer prices would effect on the taxable income of a company . This may lead to some problems with the tax Authorities in both the home and host country.

To avoid these problems some countries issued tax legislation such as U.S. (under the IRS Sec 482) . There are six methods for pricing tangible assets and four for intangible assets , and tax penalties to prevent the tax avoidance and tax evasion by the multinational companies

In Egyptian taxation system, it is noticed that the tax legislation neglected the transfer pricing . In spite of decrease in the final tax yield, these multinational companies - as seen by researcher-give Egypt some economical, financial and social benefits regarding its activities in Egypt. These benefits include:

- New job opportunities for youth

- Will give chance to increase the rate of export and decrease the import .. etc.

These benefits will lead raising of the standard of living and better social life

In spite of the benefits for Egypt This gives a chance to multinational companies to tax avoidance and frauds , consequently this leads to decrease the final tax proceeds.

The researcher has given several suggestions to solve this problem which face the Egyptian taxation system after ending the tax holiday (The companies have a tax holiday in the certain periods) such as :-

- It has separate tax department to transfer prices.

- Issued certain methods to transfer prices by tax legislation and tax penalties.

On the other hand the tax legislation should allow a certain period to these companies to rearrange their positions, conditionally that the new tax will not be applied retroatively. In the this case the final tax collection will be increased